

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

ESCUELA DE DERECHO

**TRABAJO DE DISERTACIÓN PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
ABOGADA**

**“ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y NO
CONFISCATORIEDAD EN EL RÉGIMEN DE ANTICIPO DE IMPUESTO A LA
RENTA”**

AUTOR: PAMELA ALEJANDRA LEÓN YÁNEZ

DIRECTOR: DR. CARLOS PONTÓN

QUITO, ABRIL 2017



Pontificia Universidad Católica del Ecuador

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Coordinación de Postgrados
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

E-MAIL: jurisprudencia@puce.edu.ec
Av. 12 de Octubre 1076 y Roca
Apartado postal 17-01-2184
Fax: 593 - 2 - 2991632
Telf: 593 - 2 - 2991630/1
Quito - Ecuador

Quito, 24 de marzo de 2017

Señor Doctor
Iñigo Salvador
Decano
Facultad de Jurisprudencia
En su despacho

De mi consideración:

El motivo de la presente es darle a conocer mi informe respecto de la disertación previa a la obtención del título de Abogada, elaborada por la señorita **PAMELA LEÓN YÁNEZ**, titulada **"ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD EN EL RÉGIMEN DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA"**.

Considero que la investigación ha sido estructurada de forma adecuada, partiendo de lo general, como es el análisis de los principios doctrinarios y constitucionales del Derecho Tributario, para centrarse en lo particular y que es el tema central de la investigación: el régimen del anticipo del Impuesto a la Renta aplicable en el Ecuador, y en forma muy particular, el cómo este régimen cumple o no con los principios de no confiscatoriedad y de progresividad.

De igual forma, en mi opinión, la disertante ha transmitido sus ideas, a lo largo de todo el trabajo, en forma muy sistemática y ordenada -lo cual ha hecho que la lectura del mismo sea muy fácil y hasta entretenida-, contando con fuentes bibliográficas, jurisprudenciales e informativas adecuadas, recurriendo a la comparación con legislaciones extranjeras (Colombia y Perú) cuando ha sido apropiado.

No puedo dejar de destacar que el trabajo se ha desarrollado en su totalidad dese la óptica jurídica, sin hacer comentarios de tipo político, lo cual es importante en un trabajo académico como el que es materia del presente informe, más aún cuando se trata de un tema que ha sido ampliamente debatido por parte de analistas, políticos, candidatos y los medios de comunicación, en meses recientes.

En la parte de forma, he detectado muy pocos errores tipográficos y ortográficos, los cuales no desmerecen la calidad del trabajo realizado.

Con los antecedentes señalados, después de haber analizado a profundidad el referido trabajo de investigación, considero que el mismo es acreedor a la nota de **diez sobre diez puntos (10/10)**.

Recibido 29/03/2017



Pontificia Universidad Católica del Ecuador

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Coordinación de Postgrados MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

E-MAIL: jurisprudencia@puce.edu.ec
Av. 12 de Octubre 1076 y Roca
Apartado postal 17-01-2184
Fax: 593 - 2 - 2991632
Tel: 593 - 2 - 2991630/1
Quito - Ecuador

Solicito a Usted señor Decano, se sirva felicitar a la señorita León Yáñez, por tan buen trabajo, así como, de considerarlo apropiado y como parte de la obligación de vinculación de la Universidad con la sociedad, así como la de aportar con soluciones a los problemas del país, se envíe copia del referido trabajo, a la Presidencia de la República, a la Comisión del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control de la Asamblea Nacional, así como al Servicio de Rentas Internas.

Reiterando mis altos sentimientos de consideración y estima, suscribo.

Atentamente,

Roberto Silva Legarda, LL.M.

Profesor de Derecho Tributario

Quito, a 30 de marzo de 2017

Doctor

Gonzalo Vaca Dueñas

**SECRETARIO ABOGADO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR.-**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 019-SJG-2017 de 1 de marzo de 2017, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Disertación de Abogacía intitulada "**ANALISIS DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD EN EL REGIMEN DE ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA**", elaborada por la señorita **PAMELA ALEJANDRA LEON YANEZ**, previo a la obtención del título de abogada, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación se centra en un tema de debate relativo a la naturaleza del anticipo del impuesto a la renta y como las reformas introducidas en los últimos 8 años pueden afectar la constitucionalidad del mismo frente a los principios de progresividad y no confiscatoriedad. El planteamiento desde la óptica jurídico tributaria aporta una perspectiva interesante y nos introduce en el debate de esta práctica y su efecto en los agentes económicos.

La investigación en algunos pasajes carece de profundidad, lo que no afecta que en su conjunto la investigación ha sido desarrollada con seriedad y solvencia académica por lo que considero que cumple con los requisitos propios de una investigación de este nivel.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de NUEVE SOBRE DIEZ.

Atentamente,


Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

04 ABR 2017



Recibido 4/6/2017

Dedicatoria

A mis padres, Jorge y Angélica, a quienes debo todo lo que soy y de quienes sigo aprendiendo cada día. Ustedes son el mejor ejemplo de lucha, entrega y compromiso pero sobretodo de amor y dedicación. ¡Son felicidad! ¡Gracias!

A mi hermana, Jessica, quien me ha consentido siempre, mi consejera y guía, mi mejor amiga.

A mi hermano, Jorge Luis, mi cómplice, quien me llena de ánimo. Por cada idea y por todo el apoyo.

A la memoria de mi abuelita, Erlinda, mi segunda madre, porque siempre hacías tuyos nuestros triunfos y fracasos, porque compartías cada dolor y alegría. Por ser luz.

Agradecimientos

A mis padres y hermanos, mi mayor inspiración, imposible lograrlo sin ustedes.

Al mejor profesor, el Dr. Jorge Tamayo Tapia, por cada enseñanza y razonamiento compartido, por afianzar mi interés en el Derecho Tributario.

Al Dr. Roberto Silva Legarda, por las interesantes reflexiones y conocimientos impartidos en su cátedra, mismos que inspiraron en gran medida el desarrollo del presente estudio. Además, por sus valiosos comentarios realizados en calidad de lector de mi disertación.

Al Dr. Carlos Pontón, por la confianza depositada y la dirección del trabajo de titulación.

A mis amigos del SRI, *Pepis* y *Gus*, por las ideas, por la aclaración de conceptos desde el enfoque teórico y práctico.

ABSTRACT

The relevance of the proposed analysis is based in the configuration of the internal tax regime, that necessarily should keep perfect accordance with the constitution of the republic.

Due to the complexity of the tax system, this research covered exclusively the advance income tax, because of the impact that its collection represents for the taxpayer and the state.

It is necessary mentioning that tax collection is one of the immediate effects that causes or pretend the establishment of taxes with fiscal purposes like income tax and the payment of its advance; nevertheless it is important remembering that among the primary objectives of the tax regime of a constitutional state of rights and justice, like Ecuador, the redistribution of wealth is found (which can not be obtained with non compliance of the principles imposed by the legal system), stimulation of employment and production.

The rules that regulate the calculation of advance income tax and its collection have been considered many times, most of these valuable thoughts have been limited to judge the fundament of its existence, proposing to be declared unconstitutional.

Once the legal implications according to the advance figure were reviewed, the conducted analysis is distinguished for the harmonizing element between the mechanism of the advance payment of a current tax and what to my criteria, should be considered in ecuadorian laws.

TABLA DE CONTENIDO

CAPITULO UNO: Principios tributarios: Progresividad y No Confiscatoriedad

.....	5
1.1. Tributos.....	5
1.1.1. Características generales de los tributos	5
1.1.2. Principios constitucionales del sistema tributario en el Ecuador.....	5
1.1.3. Imposición de cargas fiscales y rol del contribuyente en un sistema tributario	12
1.2. Principio de Progresividad	16
1.2.1. Concepto y características: Progresividad como principio que sustenta un sistema de cuantificación.....	16
1.2.2. Alcance de la recaudación a través del sistema de cuantificación progresivo.....	18
1.2.3. Alcance de la redistribución de la riqueza en función de la aplicación de la Progresividad.....	21
1.3. Principio de No Confiscatoriedad	22
1.3.1. Concepto y características.....	22
1.3.2. El Derecho a la Propiedad como límite de cargas tributarias	26
1.3.3. Alcance de la redistribución de la riqueza en contemplación del Principio de No Confiscatoriedad: Incentivo e Inversión privada	27

CAPITULO DOS: Régimen de anticipo de impuesto a la renta: Sujetos pasivos y forma de determinación.....

.....	29
2.1. Anticipo de impuesto a la renta.	29
2.1.1. Concepto y características de su principal: impuesto a la renta	29
2.1.2. Concepto y características de anticipo de impuesto a la renta.....	33
2.1.3. Tratamiento del cobro anticipado del impuesto a la renta en legislación comparada	46
2.2. Sujetos obligados al pago de anticipo de impuesto a la renta	48
2.2.1. Delimitación del universo	48
2.2.2. Obligación de mantener contabilidad	50
2.3. Forma de determinación de anticipo de impuesto a la renta	52
2.3.1. Personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de microempresas, y empresas que tengan	

suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos	52
2.3.2. Personas naturales, sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades.....	56
CAPITULO TRES: Principio de progresividad y no confiscatoriedad en régimen de anticipo de impuesto a la renta: análisis de su cobro en relación del sujeto obligado	61
3.1. Análisis del tratamiento a los diferentes sujetos obligados en consideración del principio de progresividad	61
3.1.1. Determinación de resultados y consecuencias	62
3.2. Análisis del tratamiento a los diferentes sujetos obligados en consideración del Principio de No Confiscatoriedad	69
3.2.1. Determinación de resultados y consecuencias	70
Conclusiones	79
Recomendaciones	84
Bibliografía	86

CAPITULO UNO: Principios tributarios: Progresividad y No Confiscatoriedad.

1.1. Tributos

1.1.1. Características generales de los tributos.

Se entiende por recursos públicos a los medios económicos con los que dispone el Estado para atender asuntos de orden público, son de dos tipos: originarios o no tributarios y derivados o tributarios.

Los recursos derivados o tributarios comprenden los ingresos obtenidos por parte del Estado a través de la economía de sus ciudadanos y habitantes, sean estos personas naturales o jurídicas, gracias al esfuerzo en que han incurrido para generar renta, consumo, patrimonio, entre otros hechos gravados, dependiendo del caso de que se trate.

El Dr. José Vicente Troya conceptualiza los tributos en las siguientes palabras: “*Son prestaciones pecuniarias que el Estado y los sujetos activos exigen a los contribuyentes en virtud de su potestad de imperio, y están destinados a la financiación de los servicios públicos*”. (TROYA, 1984)

Se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora, estos dos últimos tipos de tributos llevan implícita una contraprestación a diferencia del impuesto que no reconoce beneficio directo para el contribuyente.

El sujeto activo del tributo es siempre el Estado y en la norma de creación del gravamen debe constar la institución pública encargada de su recaudación y administración.

Son de carácter general ya que están dirigidos a toda persona natural o jurídica que configure los presupuestos fácticos establecidos en la misma norma que lo crea.

La esencia pública y general de los tributos explica porque deben establecerse mediante ley, aunque su aplicación pueda ser normada a través de reglamentos u ordenanzas.

1.1.2. Principios constitucionales del sistema tributario en el Ecuador.

Los principios del derecho tributario han evolucionado paulatinamente en nuestro país, siendo la legalidad y la capacidad contributiva las garantías más antiguas, la Constitución Política del Ecuador del año 1945 indicaba:

“Art. 141.- El Estado garantiza: 16. La adecuación de los impuestos a la capacidad económica del contribuyente.

Nadie estará obligado a pagarlos sino en virtud de una ley y en la forma por ella establecida” (CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE ECUADOR, 1945)

En este sentido se promulgó la Carta Magna de 1946 que contempló en su artículo 182 las mismas garantías.

En 1967 se habló por vez primera de principios de régimen tributario, señalando expresamente la igualdad y generalidad e implícitamente la progresividad ya que la parte final del artículo 97 de la Constitución Política aclaraba: *“de manera que, exigiendo más a quienes más tienen, los que se encuentren en idénticas condiciones económicas paguen iguales contribuciones.”* (CONSTITUCIÓN DE ECUADOR, 1967).

La Constitución Política de 1979 mantuvo los principios señalados e instituyó el estímulo a la inversión.

En 1998 se introdujo el principio de proporcionalidad, lo cual representaba un retroceso frente a la noción de progresividad que indicaba la Constitución del 67.

En 2008 se incrementaron los principios de eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, suficiencia recaudatoria y se regresó a la progresividad, además se procura la estimulación de empleo y producción.

Resulta oportuno entonces referirme a los principios recogidos por el ordenamiento jurídico vigente.

Generalidad

El principio de generalidad se transparenta en la intención del legislador de hacer de la norma tributaria una fuente de obligaciones atribuible a todos los sujetos que

configuren un supuesto, el hecho generador, sin referirse a un grupo específico de la población. La generalidad evita que se otorguen privilegios injustificados a ciertos contribuyentes con determinada capacidad de cumplimiento tributario.

El autor Fernando Pérez Royo puntualiza: *“Se trata igualmente de un principio conectado con el de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal”* posteriormente continúa diciendo *“En este sentido, ha dicho el TS que son notas del principio de generalidad <la abstracción y la impersonalidad>”* (PEREZ ROYO, 1998).

Progresividad

Debido a su importancia dentro del presente estudio, el principio de progresividad será analizado detenidamente en el siguiente punto de este capítulo; sin embargo, me parece importante resaltar la estrecha relación que éste tiene con el concepto de capacidad contributiva y su rol en el diseño de impuestos directos, ya que la progresividad supone una mayor imposición tributaria a los sujetos obligados que mejor condiciones económicas presenten.

Eficiencia

La eficiencia es un principio tributario ampliamente debatido que tiene dos vertientes. Por un lado se refiere al óptimo diseño de los tributos por parte del legislador, esto quiere decir que la configuración del gravamen debe estar delineada de tal forma que el contribuyente no se sienta constreñido a modificar o limitar su accionar con la finalidad de no generarlo, caso contrario no se lograría el objetivo deseado (la recaudación en tributos con fines fiscales y el cambio de determinada conducta o comportamiento en tributos con fines extra fiscales); en tanto que la segunda vertiente de este principio hace alusión al desempeño que debe mantener la administración tributaria para una efectiva recolección de lo legalmente generado con la utilización del menor número de recursos, lo cual debería guardar estrecha relación con el principio siguiente.

En tal virtud resulta inequívoco sostener que se trata de un principio macro que comprende la vigilancia de los demás cánones del Derecho Tributario pues, de

manera general, orienta la operación y actividad de los organismos encargados de la creación y aplicación de la normativa.

En un sentido amplio, la estricta observancia del principio de eficiencia servirá para determinar las condiciones bajo las cuales debe establecerse la imposición a los habitantes de un Estado, en consideración del tipo de sociedad de que se trate.

Si se analizan las estadísticas publicadas en la página oficial del Servicio de Rentas Internas, que indican que en el periodo comprendido entre enero y noviembre del año 2015 se recaudaron USD 4.450.704 por concepto de IVA de operaciones internas, mientras que en el mismo periodo del año 2016 se recaudaron tan sólo USD 3.972.644 por dicho concepto (USD 478.060 menos que en 2015 y USD 657.142 menos de la meta propuesta) (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, Servicio de Rentas Internas, 2016), un posible ejemplo de vulneración del principio de eficiencia en materia tributaria en nuestro país, podría ser el incremento de dos puntos porcentuales al impuesto al valor agregado que se estableció en la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana publicada en el Registro Oficial Suplemento 759 de 20 de mayo de 2016, siempre que la reducción de consumo de bienes y servicios gravados (que desembocó en una menor recaudación), haya sido atribuible exclusivamente al aumento de la tarifa del tributo.

Simplicidad administrativa

Se entiende por simplicidad administrativa el compromiso que tienen las instituciones públicas de facilitar el acceso del contribuyente a los medios o canales necesarios para el adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias formales y materiales, es decir que es deber del Estado, a través de la Administración Tributaria, proporcionar al sujeto obligado las herramientas que se requieran para el pago y declaración del tributo de manera ágil y oportuna.

Es lógico inferir cual es el aporte en la aplicación de este principio, sin embargo en la actualidad existen varias falencias en este aspecto. La implementación de un sistema electrónico para declaraciones de tributos en línea ha sido, indiscutiblemente, un gran avance; no obstante, es común que la Administración

Tributaria, dentro de un determinado trámite, solicite cierta información que ya disponga en su base de datos, lo cual vulnera el concepto de simplicidad administrativa. Probablemente sea debido a estas realidades que la organización “Grupo Banco Mundial” señala en su sitio web denominado “DOING BUSINESS Midiendo Regulaciones para Hacer Negocios” que una sociedad promedio en Ecuador destina alrededor de 654 horas por año para la preparación, declaración, pago y retención de tributos, más que el doble de horas que se destinan para el mismo efecto en Colombia y Perú, con 239 y 260, respectivamente (GRUPO BANCO MUNDIAL, 2015).

Irretroactividad

El fundamento del principio de irretroactividad se encuentra en la seguridad jurídica que debe dominar un ordenamiento. Especialmente en materia tributaria, una persona natural o jurídica, previo a la ejecución de una determinada transacción, considera las implicaciones legales que puedan generarse debido a ese accionar u omisión.

El artículo 11 del Código Tributario indica que *“Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma.”* (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2005). Además señala que para la declaración de tributos que deban determinarse o liquidarse anualmente se contabilizará desde el primer día del año siguiente y para tributos que deban declararse en periodos menores se contabilizará desde el primer día del mes siguiente al de su publicación. De lo cual se colige que la normativa vigente respeta el principio de irretroactividad ya que únicamente contempla la vigencia posterior a la fecha de su publicación.

El libro cuarto de la ley citada, referente al ilícito tributario, contiene el único capítulo que da cabida a la retroactividad de la ley ya que su artículo 311 expresa que se considerarán retroactivas las normas que: *“(…) supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves,(...)”* (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2005), es decir que se elimina la posibilidad de retroactividad en perjuicio de los contribuyentes.

En el compendio de artículos doctrinarios “Tratado de Derecho Tributario” dirigido por Andrea Amatucci, el tratadista alemán Klaus Tipke realiza un profundo análisis sobre la retroactividad en el derecho tributario, llegando a la conclusión de que en ciertos países como Austria, Francia y Suiza no existe prohibición alguna de retroactividad, de ahí que es importante que se establezca en el texto constitucional como es el caso ecuatoriano. Además señala respecto a la irretroactividad: *“Los contribuyentes, en principio, pueden confiar en que solo tendrán que soportar aquellos impuesto que en el momento de realizar el hecho imponible hubiesen sido establecidos por ley.”* (KLAUS TIPKE, 2001)

Equidad

Como ya se indicó en párrafos precedentes la Constitución del Ecuador de 1998 reconocía a la igualdad como uno de los principios del régimen tributario, la Constitución actual la eliminó e incorporó el principio de equidad.

Es por todos conocido que el tratadista Ulpiano describía la equidad como la acción de dar a cada quien lo que le corresponde. Considero que este es el motivo por el que se reemplazó el precepto constitucional descrito, puesto que la igualdad hace referencia a la situación de la persona ante la ley sin distinción atribuible a circunstancias determinadas.

En el ámbito tributario este principio destaca por su trascendencia económica y social, considera fundamentalmente la capacidad de contribución del sujeto obligado ya que debido a su existencia debe gravarse de manera igualitaria a todos quienes presenten iguales condiciones, en consecuencia, merecerán un trato distinto quienes presenten condiciones distintas, clasificación que es conocida en la doctrina como equidad horizontal y vertical. En la sentencia No. 006-13-SIN-CC que emitió la Corte Constitucional el 25 de abril de 2013 consta lo siguiente:

“En referencia al ámbito tributario, Alfredo Lewin Figueroa expone: “el principio de igualdad se entiende normalmente en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, de tal manera que se dé igual trato a los iguales

(equidad horizontal) y desigual trato a los desiguales (equidad vertical)".
(CORTE CONSTITUCIONAL, 2013)

Transparencia

Este principio se refiere a la nitidez con que debe manejarse el régimen tributario en cuanto a la publicidad de los recursos obtenidos por parte del Estado. Pese a que se trata de un principio que debe estar presente en toda la actividad estatal, considero que su protagonismo en materia tributaria es fundamental debido a la confianza que debe generarse en el contribuyente de que lo recaudado por el Fisco en concepto de tributos sea reportado efectivamente como un ingreso del cual se disponga para las diferentes contingencias que se presenten. Es un principio propio de la Administración Pública que faculta al ciudadano a ejercitar el derecho que tiene de controlar y exigir la adecuada conducción de fondos públicos.

Suficiencia recaudatoria

A mi parecer, el principio de suficiencia recaudatoria es un principio que debe ser analizado con excesiva cautela puesto que hace alusión a la creación, administración y recaudación de tributos de tal manera que no se requiera la incrementación de nuevos hechos gravados, pues estos ya resultan suficientes para cubrir en gran medida el gasto público, al respecto José Zabala Ortiz señala: *“(...) los impuestos que se establecen por ley, en virtud de la potestad tributaria, deben ser suficientes para financiar el gasto público sin necesidad de recurrir a más impuestos u otras fuentes de financiamiento estatal.”* (ZABALA, 1998)

Al respecto considero que la aplicación de este principio en Ecuador es casi nula debido a la infinidad de tributos existentes sin mayor trascendencia económica, es decir que su recaudación, incluso en el supuesto de llegar a ser exitosa y cobrar a todo el universo que se haya obligado con la configuración del hecho generador, no resulta rentable para el Estado en comparación con los recursos que se destina para este efecto, un ejemplo evidente de lo manifestado es el impuesto municipal a los vehículos instituido en el Código Orgánico de Organización Territorial,

Autonomía y Descentralización, COOTAD, en el artículo 538, a tal punto que coexiste con un tributo fiscal dirigido también a vehículos.

Otra muestra de la falta de aplicación del principio que nos ocupa, podría ser la creación del impuesto a las tierras rurales, establecido en el artículo 173 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, pues coexiste con el impuesto a los predios rurales contemplado en los artículos 514 y 515 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Si bien, la esencia de los tributos indicados es distinta (el primero ha sido catalogado, en reiteradas ocasiones, como un tributo regulador, mientras que el segundo persigue un fin fiscalista), se puede evidenciar que el hecho generador de ambos observa realidades cercanas, por lo que probablemente, habría sido óptimo el fortalecimiento del impuesto preexistente: el municipal, en lugar de recurrir a una nueva situación gravosa, que además tiene la segunda meta de recaudación más baja propuesta para 2016. El problema de su implementación se agudiza, si se considera que la tarifa del impuesto a las tierras rurales, desatiende la capacidad contributiva del sujeto obligado, ya que únicamente contempla el número exacto de hectáreas, sin reflexionar en el avalúo de las mismas.

La reestructuración de los tributos en nuestro país debería ser una de los temas prioritarios en la agenda legislativa, un diseño de gravámenes que se encuentre acorde a los principios recogidos en nuestro ordenamiento jurídico lograría un mayor acercamiento al ideal que tenemos de redistribución de riqueza.

1.1.3. Imposición de cargas fiscales y rol del contribuyente en un sistema tributario.

La imposición de cargas fiscales a los habitantes de un Estado nace de su concepción más elemental. Asumir el pacto social del que habló Rousseau, no sólo implicaba la garantía de los derechos de una persona sino también el reconocimiento de una serie de obligaciones que ésta debe cumplir. El ámbito tributario es, sin duda, una de las mejores expresiones de este conjunto de compromisos adquiridos con el Fisco. No obstante, para una óptima comprensión del tema me parece importante invocar ciertas concepciones generales

relacionadas con la prerrogativa del Estado en la imposición de obligaciones contributivas.

Las Finanzas Públicas se transparentan en una compilación de normas y principios creados para la planificación estratégica del Estado en miras a la obtención de recursos que servirán para la satisfacción de las necesidades de sus ciudadanos. La existencia del Estado como colectivo social, da lugar al nacimiento del concepto de finanzas públicas debido al objetivo que mantiene respecto al aprovisionamiento de bienes y servicios públicos.

Importante es anotar que el concepto de Finanzas Públicas, según el tipo de Estado y el rol que éste desempeñe frente a sus ciudadanos, tiene una estrecha relación con el concepto de presupuesto ya que el primero se refiere a la forma premeditada de obtener recursos para satisfacer las necesidades públicas, mientras que el segundo se refiere al reporte del resultado de esa obtención de recursos a través del aprovechamiento de los recursos naturales y de los ingresos tributarios por las obligaciones que el Estado impone, y a la posterior destinación de estos recursos para el financiamiento de las instituciones públicas que harán posible la complacencia de las necesidades de los ciudadanos.

De lo manifestado se colige que las finanzas públicas persiguen la obtención de recursos económicos mediante dos vías: los que emergen de su economía propia como la explotación de sus recursos naturales, o los obtenidos por la actividad estatal; y los que emergen de la economía de sus habitantes.

El tratadista Dino Jarach define a las finanzas públicas como “...la actividad económica del sector público con su peculiar estructura que convive con la economía de mercado, en una suerte de asociación biológica o simbiosis.” y continúa a párrafos siguientes: “La relación que hemos caracterizado como simbiosis, se verifica tanto en el aspecto de la actividad financiera como productora de bienes y servicios, como en el otro aspecto de instrumento de política económica para la redistribución de ingresos, la estabilización y el desarrollo.” (JARACH, 1996)

Cabe señalar que el concepto de finanzas públicas no se reduce únicamente a la obtención de los recursos, como medios económicos con los que dispone el Estado para atender el interés colectivo, sino que amplifica su campo de tal manera que se encarga del análisis de temas como la asignación que no puede ser dada sin la contemplación de un criterio técnico.

El concepto analizado da lugar a la implementación de tres Políticas en un país: monetaria, comercial y fiscal. A decir del Dr. Sandro Vallejo, la política monetaria se *relaciona con el control del sector financiero y del sistema monetario* que evite que se desestabilice la apreciación del dinero, además señala que en nuestro país son dos las instituciones estatales que tienen a cargo su vigilancia y manejo, la Superintendencia de Bancos y el Banco Central del Ecuador; la política comercial que pretende *mantener una adecuada balanza comercial* principalmente en lo que se refiere a comercio exterior; y la política fiscal que se relaciona con el *manejo del presupuesto del Estado* (VALLEJO, 2009).

La Política Fiscal, entonces, no es otra cosa que el manejo y la planificación que el Estado realiza respecto a las cuestiones económicas que implican el gasto e inversión de los fondos con los que se dispone, así como de los ingresos que necesita obtener de sus ciudadanos para el cumplimiento de los objetivos planteados. Es decir que el Estado, investido de su poder de imperio, controla los recursos con los que cuenta para el cumplimiento de ciertos requerimientos que hace la población, de ahí su importancia, que se ve transparentada en la satisfacción de las necesidades de los habitantes del mismo.

El profesor Córdoba Padilla se pronuncia sobre la política fiscal en los siguientes términos:

“La política fiscal dirige y controla gastos e ingresos, así como la administración de la deuda pública en una forma que tiene pleno conocimiento del efecto de estas operaciones sobre la asignación de los recursos y la corriente de fondos y, por tanto, de su influencia sobre los niveles de renta, precios, empleo y producción.” (CORDOBA PADILLA, 2009)

De lo cual se desprende que la correcta conducción de la política fiscal supone también el correcto desarrollo del Estado en cuanto a su economía, lo que se verá reflejado en una sociedad estable y productiva, que además transparenta la correcta aplicación del principio de equidad desarrollado en líneas anteriores.

Como no podía ser de otra manera, la Constitución de la República del Ecuador, establece la importancia de la existencia de la política fiscal a través de los objetivos que impone:

“Art. 285.- La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

- 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.*
- 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.*
- 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.” (CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA, 2008)*

Siguiendo este orden de ideas, me permito decir que las Finanzas Públicas buscan la obtención de recursos con los que pueda disponer un Estado para el cumplimiento de sus obligaciones como la satisfacción de las necesidades de los habitantes y que la Política Fiscal organiza estos recursos para procurar una mejor destinación. La planificación descrita faculta al Estado a incrementar su acervo a través de los ingresos obtenidos de la economía de sus ciudadanos y habitantes, conocidos como tributos.

Para varios autores, los tributos representan una obligación de dar que tiene la persona que configura el hecho generador, con el Estado, lo cual elimina cualquier posibilidad de considerar una esencia voluntaria; el fundamento de su existencia se encuentra en su destinación y propósito. En palabras de Sainz De Bujanda, tributo es *“la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la*

realización de ciertos hechos que ella misma establece” (SAINZ DE BUJANDA, 1992)

Es importante mencionar que en los últimos años, el Estado ha aumentado en gran medida sus ingresos a causa de tributos, consecuentemente el rol que ha tenido el contribuyente en el sistema tributario es elemental, basta revisar la Proforma del Presupuesto General del Estado para el año 2015, en donde se indica que el Presupuesto Inicial para ese año era de treinta y seis mil trescientos diecisiete millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 36.317'000.000) tomando como fuente los datos consolidados del Ministerio de Finanzas, de los cuales quince mil quinientos sesenta y cinco millones seiscientos noventa y ocho mil doscientos setenta y ocho dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 15.565'698.278) corresponden a impuestos y dos mil noventa y cinco millones ciento setenta mil novecientos cuarenta y dos dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 2.095'170.942) corresponden a tasas y contribuciones, según arrojan los datos de la “Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento” publicada en la misma página del Ministerio de Finanzas. (MINISTERIO DE FINANZAS, 2015).

1.2. Principio de Progresividad

1.2.1. Concepto y características: Progresividad como principio que sustenta un sistema de cuantificación.

Como se mencionó en líneas anteriores, el principio de progresividad guarda estrecha relación con el concepto de capacidad contributiva, puesto que considera una realidad económica determinada para el encasillamiento de la base imponible dentro de una tarifa aplicable y posterior cálculo de un gravamen, de tal suerte que permite el aumento de la imposición a medida que se detecten mejores condiciones de contribución, teniendo como limitación el principio de no confiscatoriedad, aun cuando éste último no se encuentre expresamente reconocido en el artículo 300 de la Constitución de la República.

El principio de progresividad obliga al legislador a diseñar un tributo a través del cual el sujeto obligado no asuma una imposición desproporcionada con la riqueza efectivamente gravada. Sin su contemplación, la carga tributaria ocasionaría mayor

perjuicio a economías con menos ingresos o recursos y, en consecuencia, con menor capacidad de contribución; probablemente sea por esta razón que varios tratadistas sostienen que la aplicación de este principio consigue un importante acercamiento a la justicia tributaria, uno de ellos, Ramón Valdés Costa realiza una diferenciación entre proporcionalidad y progresividad en los siguientes términos:

“Impuesto proporcional es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y valor de la riqueza gravada. Progresivo es aquel en que la relación de la cuantía del impuesto, respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.” (VALDÉS COSTA, 2014)

De esta definición se colige que el principio de progresividad descrito en los párrafos que anteceden, ha inspirado la creación de un sistema de cuantificación para la determinación de tributos que, en términos generales, consiste en establecer una gradación respecto al monto de la base imponible y asignar una alícuota a cada categoría. Sin embargo, el autor ilustra sobre la clasificación que hace la doctrina en relación a la progresividad: por clases, por escalas y continua; además, hay quienes mantienen que existe un cuarto método llamado *progresión por deducción en la base* (GARCÍA, 2002).

La progresividad por clases se da cuando la normativa crea distintas categorías en las que debe encasillarse la base imponible según el monto de que se trate, y a cada una deberá aplicarse un porcentaje específico. Ejemplificaré lo manifestado refiriéndome al impuesto a la renta, en el supuesto en que el precepto legal establezca que de mil uno a dos mil dólares se pague por este concepto el uno por ciento y que de dos mil uno a tres mil dólares se pague el dos por ciento, entonces, una persona cuya renta ascienda a dos mil dólares deberá cancelar como impuesto veinte dólares mientras que una persona que supere en una unidad monetaria a la anterior, es decir que su renta sea de dos mil y un dólares tendrá un impuesto de cuarenta dólares con dos centavos, esta desproporción es conocida como error del salto y representa el motivo principal de su crítica.

La progresividad por escalas utiliza un método semejante al anterior, con la diferencia de que a cada categoría se asigna un proporcional que debe ser aplicado

a su base y un proporcional que debe ser aplicado al número excedente partiendo de esa base. Valdés Costa señala que esta técnica *“se aplica dividiendo la riqueza imponible en fracciones y a cada una de éstas se le aplica una tasa determinada, cada vez mayor, hasta alcanzar una tasa máxima a partir de la cual el impuesto se hace proporcional”* (VALDÉS COSTA, 2014). Por ejemplo si la normativa establece que de mil a dos mil dólares se pague como impuesto a la renta el cinco por ciento sobre la base y el cinco por ciento por la fracción del excedente, una persona cuya renta sea mil dólares tendrá que tributar cincuenta dólares y una persona que tenga una renta de mil y un dólares deberá tributar cincuenta dólares por los primeros mil y cinco centavos por el dólar excedente.

La progresividad continua, según el citado autor, establece los montos máximos y mínimos que servirán de tarifas, un procedimiento sumamente complejo que aplica la teoría del cálculo infinitesimal.

Y finalmente, la progresividad por deducción en la base por la cual se entiende que debe existir un monto mínimo desgravado o exento. En Ecuador tenemos, por ejemplo, el valor gravado con tarifa cero por ciento de impuesto a la renta para personas naturales, que para el año 2016 fue de once mil ciento setenta dólares de los Estados Unidos de Norteamérica. Esta técnica se fundamenta en la realidad propia del ser humano de cubrir sus necesidades más básicas.

Al respecto me parece importante mencionar que, pese a no tratarse entonces de un principio constitucional del Régimen Tributario, este tipo de progresividad fue reforzado en Ecuador a partir de diciembre del año 2007, momento en el cual se promulgó la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, que introdujo el numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno que permite a las personas naturales deducirse los gastos personales por salud, vivienda, educación, alimentación y vestimenta. (LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR, 2007)

1.2.2. Alcance de la recaudación a través del sistema de cuantificación progresivo.

Una vez que se ha descrito el sistema de cuantificación progresivo es pertinente analizar el alcance de la recaudación a través de su aplicación.

Como indiqué en líneas anteriores, gran parte de la doctrina sostiene que el principio de progresividad guarda estrecha relación con el de justicia debido a la trascendencia que tiene la consideración de la economía del contribuyente para la generación de la obligación.

Una de las políticas de alineación del Servicio de Rentas Internas a la estrategia gubernamental en el año 2012 señalaba: *“Asegurar la redistribución solidaria y equitativa de la riqueza. a. Ampliar la base de contribuyentes, con énfasis en la recaudación de tributos no regresivos fundamentados en el principio de justicia distributiva.”* (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, Plan Estratégico 2012-2015, 2012).

De lo expuesto se colige que la recaudación lograda en aplicación del sistema progresivo cobra importancia debido al incremento de sujetos obligados por la formalización en el proceso declarativo de las actividades económicas, indistintamente del monto a que ascienda la riqueza gravada, que será apreciado en un segundo momento para el cálculo del tributo. Todo lo cual se posibilita a través del sistema de control que empleen las Administraciones Tributarias de determinado régimen.

Este control, uno de los factores más importantes para el incremento de la recaudación, se ve reflejado en las estadísticas que maneja el Servicio de Rentas Internas respecto al impuesto a la renta de personas naturales, que en Ecuador es el impuesto progresivo por antonomasia, ya que en el año 2010 se recaudó por este concepto la cantidad de ochenta millones quinientos veinte mil trescientos veintisiete dólares de los Estados Unidos de Norteamérica con sesenta y dos centavos (USD 80.520.327,62) (SRI, Estadísticas, 2010) y en el año 2015 se recaudaron ciento ochenta y seis millones ochocientos treinta y cuatro mil setecientos ochenta y nueve dólares (USD 186.834.789) (SRI, Estadísticas, 2015), es decir que en cinco años la recaudación por este concepto acrecentó en más de cien millones.

En un lapso tan amplio el crecimiento en la cifra de recaudación puede resultar normal, sin embargo, analicemos la situación de otro de los pocos impuestos que en nuestro régimen contempla el sistema progresivo. En 2014 el Estado percibió diez millones seiscientos cincuenta y cuatro mil ochocientos veintiún dólares de los Estados Unidos de Norteamérica con veintiocho centavos (USD 10.654.821,28) (SRI, Estadísticas, 2014) por concepto de impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, mientras que en 2015 ingresaron veintiocho millones ochocientos treinta mil ciento sesenta y cinco dólares (USD 28.830.165) (SRI, Estadísticas, 2015) por el mismo tributo, es decir que en estos dos períodos fiscales continuos la cifra estuvo a poco de ser triplicada.

Por otra parte, considero importante revisar el alcance que ha tenido la recaudación de un impuesto meramente regresivo como es el impuesto al valor agregado y principalmente cual fue la variación en el monto considerando dos períodos fiscales. Las estadísticas publicadas en la página oficial del Servicio de Rentas Internas señalan que en 2014 se recolectó como IVA mensual la cantidad de cuatro mil cuatrocientos ochenta y dos millones seiscientos noventa mil doscientos ochenta y un dólares de los Estados Unidos de Norteamérica con setenta y cinco centavos (USD 4.482.690.281,75) (SRI, Estadísticas, 2014) mientras que en 2015 se recaudó cuatro mil seiscientos veintiún millones setecientos veinticuatro mil trescientos cuarenta y cuatro dólares (USD 4.621.724.344) (SRI, Estadísticas, 2015).

El corolario que dejan las cifras que he traído a colación es, sin duda, que la recaudación más importante en términos numerarios es la obtenida mediante la aplicación del sistema regresivo, en la cual no se contempla la capacidad de contribución del sujeto obligado y que cuyo efecto distancia del objetivo constitucional de justicia tributaria. Una de las posibles causas para que esto ocurra podría ser el menor desgaste y esfuerzo que requieren emplear las administraciones tributarias para su recaudación, en contraposición con los tributos diseñados en base al sistema progresivo en el que se requiere mayor esfuerzo y control. En este sentido se pronuncia el Dr. Sandro Vallejo Aristizábal en uno de sus estudios sobre el sistema tributario ecuatoriano al asegurar que *por regla general los tributos más*

justos resultan más complejos de administrar (VALLEJO, 2009). Sin embargo, los mismos datos señalados muestran el avance que la institución estatal ha desarrollado en la inspección de los deberes formales y materiales de los contribuyentes lo que favorece la recaudación incluso de los impuestos progresivos.

Es importante que se realice un análisis amplio del citado artículo 300 de la Constitución vigente puesto que al priorizar los tributos progresivos, no sólo resta validez a otras formas de cuantificación respecto al diseño del tributo sino que, como consecuencia de ello, pretende que la mayor cantidad de recursos derivados sea alcanzada o recaudada en contemplación de este sistema.

1.2.3. Alcance de la redistribución de la riqueza en función de la aplicación de la Progresividad.

Resulta menester recordar que el régimen tributario, contemplado desde la esfera constitucional, evoca diversos matices importantes al momento de diseño del tributo por parte del legislador. Por un lado tenemos el principio de suficiencia recaudatoria que se fundamenta en la necesidad del Estado de obtener recursos derivados de la economía de sus ciudadanos, convirtiéndolos en colaboradores directos de la formación del Presupuesto General; no obstante, por otro lado tenemos el mandato supralegal que reconoce la promoción de la redistribución, que no puede ser lograda si no es en contemplación de la situación económica de los contribuyentes, herramienta propia de la progresividad.

De hecho, son varios los autores que acertadamente relacionan el concepto de progresividad con el de redistribución de riqueza. Neumark, quien, citado por Ramón Valdez Costa, menciona que *“la elección entre impuesto proporcional y progresivo equivale a la elección entre una injusticia cierta y una justicia incierta”* (VALDÉS COSTA, 2014), entendida la redistribución de la riqueza como uno de los componentes que hace posible la consecución de justicia tributaria.

Es claro que nuestro sistema impositivo no permite la recaudación impasible, sin observancia de la capacidad de pago del sujeto obligado. Realidad que, sin ninguna duda, fue inspirada en los reiterados aportes doctrinarios, los autores Queralt,

Lozano y Poveda, quienes señalan que la finalidad del tributo no es en esencia recaudatoria sino que “*trascienden (los fines) dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta*” (QUERALT, LOZANO, POVEDA, 2008).

Por su parte Pérez Royo destaca el comportamiento de los sistemas tributarios contemporáneos que encontraron en la progresividad el factor necesario para alcanzar la *función redistributiva* del Estado (PEREZ ROYO, 1998).

Un reciente estudio respaldado por el Banco Mundial sobre la pobreza y prosperidad señala la *tributación progresiva* como una de las seis medidas para afrontar y disminuir los índices de desigualdad (BANCO MUNDIAL, 2016).

Las concepciones expuestas parecen lógicas, sobretodo si analizamos la aplicación del sistema de cuantificación contrario a la progresividad: la regresividad, para lo cual me enfocaré en uno de los ejemplares más notorios existente en nuestra legislación, el impuesto al valor agregado. Imaginemos entonces dos personas con ingresos mensuales diversos, el primero recibe un salario básico de trescientos sesenta y seis dólares de los Estados Unidos de Norteamérica mientras que el segundo recibe dos mil dólares por el mismo concepto, cada uno contrata los servicios profesionales de un abogado que ascienden a setecientos dólares, al tratarse de una asesoría jurídica (prestación de servicio profesionales) entendemos que la transacción se encuentra gravada con el impuesto señalado, que para 2015 era de doce puntos porcentuales sobre la base imponible, es decir que deben cancelar un IVA de ochenta y cuatro dólares cada uno. Ahora bien, considerando las situaciones aisladas de estos dos sujetos, observamos que el primero entrega al Fisco el 22.95% del total de su ingreso mensual, mientras que el segundo entrega únicamente el 4.2%. Por tanto, es correcto sostener que la aplicación de un tributo cuyo sistema de cuantificación sea regresivo, es decir que sea ajeno a la capacidad de contribución del sujeto obligado, lejos de alcanzar la redistribución de riqueza, ocasiona un gravamen mayor a la persona con ingresos menores.

1.3. Principio de No Confiscatoriedad

1.3.1. Concepto y características.

Como se desprende del análisis realizado en párrafos anteriores, el principio de no confiscatoriedad, no sólo que no se enumera en el estudio histórico constitucional, sino que, además, no consta en el artículo 300 de la Constitución vigente como uno de los principios rectores del régimen impositivo de nuestro país, sin embargo, está implícitamente reconocido en el artículo 323 del mencionado cuerpo normativo (que prohíbe toda forma de confiscación) y en la protección del derecho a la propiedad.

Cabanellas define a la confiscación como la *“Adjudicación que se hace al Estado, Tesoro Público o Fisco de los bienes de propiedad privada, generalmente de algún reo”* (CABANELLAS, 2008). Siguiendo esta línea, Valdés Costa resta validez a la postura de quienes otorgan a la no confiscatoriedad la calidad de principio, ya que afirma que no existe una incautación de bienes per se, sino que el término debe ser empleado para entender una pena impuesta por el incumplimiento de cierta normativa *“con tradicional aplicación en materia de infracciones aduaneras”*. Una de las objeciones que presenta el autor para desvirtuar la calidad de principio es que el precepto constitucional está dirigido al legislador *“para evitar una imposición excesiva”* (VALDÉS COSTA, 2014) con lo cual el principio vulnerado sería el de capacidad contributiva. Este postulado es menospreciado por gran parte de la doctrina que sostiene que el rol de los principios en materia impositiva se sustenta en la concepción deontológica de determinada situación, de allí que es incluso saludable que se encuentren dirigidos a quienes se ocupan de la promulgación de legislación, pero además porque consideran que la capacidad de pago de un tributo es un fenómeno económico, que no deja de ser fundamental (una suerte de condición sine qua non) para la aplicación del concepto jurídico macro: no confiscatoriedad.

Una vez que se ha desarrollado el primer punto de este capítulo, en lo referente al rol que tiene el contribuyente en la formación del Presupuesto de una Nación, es claro que la extracción de recursos pertenecientes a los individuos por parte del Estado goza de total legitimidad, pero ese poder de imperio no puede rebasar ciertos límites establecidos en su propio ordenamiento jurídico, sino que debe ampararse en el principio de razonabilidad. El Dr. Patiño Ledesma al respecto

señala *“Las cargas tributarias se impondrán dentro de un límite racional que no afecte en la disminución del patrimonio”* y en líneas posteriores advierte sobre otro punto relevante dentro de este principio, el *“establecimiento de un mínimo que garantice, la seguridad económica”* (PATIÑO, 2004) aspecto que se relaciona directamente con la progresividad por deducción en la base, previamente detallado. En este sentido, si una regla propicia el nacimiento de gravámenes con efectos confiscatorios, se trataría de una regla inconstitucional.

El tratadista Naveira de Casanova, citado por Jorge Bravo, señala que una norma tiene efecto confiscatorio cuando *“la detracción patrimonial producida sea de considerable entidad”* respecto a la renta o patrimonio (BRAVO, 2010). Me permito asegurar, entonces, que la confiscatoriedad compromete la existencia, cuando se trate de renta, o el dominio, cuando se trate de patrimonio, de la riqueza que haya servido como base imponible para la determinación del tributo, es decir que en virtud del monto a que ascienda el gravamen, el contribuyente puede encontrarse en el escenario de sacrificar gran parte de la riqueza que lo generaba y así cumplir con el deber que tiene con el Fisco.

Ahora bien, lo que resulta complejo es fijar el método que permita vislumbrar un tributo confiscatorio. El autor citado muestra como esta problemática ha sido enfrentada en dos sentencias internacionales, la primera en Argentina cuya Corte Suprema de Justicia señaló respecto de impuestos inmobiliarios que superar el 33% de la base imponible comportaría una práctica confiscatoria; así también, en Alemania, el Tribunal Constitucional consideró, de modo general, que la confiscación se presentaba siempre y cuando la imposición supere el 50% del monto de su base. Si seguimos este razonamiento, evidentemente, la determinación de confiscatoriedad de un tributo variará según la política estatal de cada nación y sobretodo, según la presión fiscal tolerada por ésta, es decir que una tarifa impositiva de 49% podría considerarse permitida en países más desarrollados como Alemania pero podría resultar confiscatoria en países con economías menos desarrolladas como Ecuador, esto dependerá también de la finalidad y el rol intervencionista o liberal de un Estado.

Por tanto, resultaría irrisorio pensar que existe una única alícuota estandarizada establecida como límite en la imposición, incluso dentro de un mismo régimen fiscal ya que esto dependerá del tipo de tributo y de la motivación que tienen las autoridades para implementarlos, me refiero específicamente a los impuestos fiscales y extrafiscales, en los cuales puede permitirse una variación importante.

La relación que tienen los dos principios analizados es incuestionable, de hecho, acertadamente gran parte de la doctrina considera que este último debe entrar en funcionamiento, especialmente, como un limitador a la imposición sustentada en el sistema progresivo, que incrementa su tarifa a medida que incrementa la base gravable, se trata de un ejercicio lógico puesto que se pretende evitar que se alcance una tarifa equivalente al 100% de la riqueza del contribuyente. Sobre este punto se han pronunciado impecables tratadistas como Dino Jarach quien afirma que un tributo progresivo puede, incluso, tener alcances confiscatorios si se grava situaciones ocasionales como pasa con el *impuesto a las ganancias eventuales* o el *impuesto de emergencia para el año 1996* (JARACH, 1996), siguiendo esta línea, en nuestro país podríamos pensar en el impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones y las contribuciones que introdujo la Ley de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana debido al terremoto de 16 de abril de 2016.

El acertado razonamiento del autor se refiere a la posibilidad de que se trate de una ganancia tan casual que no refleje la realidad económica contextualizada del sujeto obligado al pago del tributo, lo que podría derivar en un gravamen excesivo; sin embargo, discrepo con la aseveración formulada por Jarach pues considero que incluso ese tipo de impuestos deben contemplar el principio de progresividad ya que si se llegase a establecer un tributo con una tarifa proporcional se podría, de la misma forma, afectar al Fisco que deja de recaudar un porcentaje mayor de la base imponible de quienes efectivamente tengan mejores condiciones económicas. La problemática presentada por el experto, considero, podría ser solucionada con normativa complementaria al diseño del tributo, que permita al contribuyente justificar su situación para determinarse su capacidad de pago.

1.3.2. El Derecho a la Propiedad como límite de cargas tributarias.

El derecho a la propiedad debe ser entendido en sentido amplio, por lo que me permito citar un extracto de la Resolución 786 del Tribunal Constitucional de 17 de febrero de 2005, en la que se resolvió el caso No. 0786-2004-RA, que sobre el tema de interés de este estudio, señala:

“la propiedad tiene una función individual (beneficiar al propietario a través de las facultades de goce y disposición), concepción clásica a la que el constitucionalismo social suma la función social, esto es, los deberes del propietario para con la sociedad en la que se halla inserto (permitir a la población el acceso a los beneficios de la riqueza y el desarrollo). El derecho de propiedad no se define ni por la utilidad individual del dominio ni solo por su función social, sino ambas de manera inescindible.” (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, 2005)

Como es lógico, la legislación vigente mantiene este reconocimiento al derecho de propiedad, sin embargo considero que el aporte de este señalamiento está en la aseveración sobre la existencia de sus funciones, utilidad individual y social, como una dualidad inquebrantable. Esta afirmación supone que ninguna puede amedrentar o disminuir la realidad de su alterna, es decir, el exceso de una afectaría la validez de la otra, de modo que si se reconoce únicamente la utilidad individual de la propiedad se está dejando de aportar con la comunidad de la cual somos parte; del mismo modo en sentido contrario, si prevalece la social se ataca directamente la facultad legítima del individuo de acrecentar su patrimonio, lo cual podría tener consecuencias más gravosas para un Estado, ya que si bien implicaría mayor recaudación en un primer momento, a mediano plazo podría representar un desincentivo económico del particular.

Como ya se expresó, Valdés Costa sostiene que la imposición excesiva no corresponde una confiscación propiamente dicha, a pesar de ello, señala que sus efectos perjudican la propiedad del contribuyente quien se ve *“obligado a enajenar parte de su patrimonio o a contraer préstamos, que por la vía de la disminución del activo o el aumento del pasivo, disminuyen su patrimonio”* (VALDÉS COSTA, 2014)

Ciertamente la sola generación del tributo, excepto del que se haya gravado con tarifa cero o de las exenciones establecidas en la legislación, implicará una erogación de recursos por parte del contribuyente, que no puede ser calificada como confiscatoria siempre que para su generación se hayan observado todos los criterios técnicos dentro del contexto social para el cual está dirigido.

A modo de conclusión, es preciso manifestar que el principio (a criterio propio) de no confiscatoriedad representa la garantía de los contribuyentes de mantener la riqueza configurativa (propiedad) del hecho gravoso, que ha sido previamente determinado dentro de los límites de la racionalidad, considerando para esto su capacidad de contribución. De esto modo, el principio que nos ocupa protege el derecho a la propiedad del sujeto obligado sin desconocer el compromiso que asume con el sujeto activo del tributo.

1.3.3. Alcance de la redistribución de la riqueza en contemplación del Principio de No Confiscatoriedad: Incentivo e Inversión privada.

Como se estableció en el desarrollo del principio de progresividad, el sistema tributario no pretende, únicamente, alcanzar mayores índices de recaudación en forma aislada, sino que procura favorecer la redistribución de la riqueza a través de la política fiscal.

La atención sobre el principio de no confiscatoriedad, en este sentido, es crucial pues la consecuencia lógica de su falta de observancia se refleja en una imposición desmesurada que podría tener efectos en el poder adquisitivo de los individuos y consecuentemente producir grave impacto económico.

Un gravamen excesivo probablemente conseguirá, a mediano o largo plazo, frenar una conducta que configure el hecho generador de la obligación tributaria, sobre todo si dicho gravamen implica la necesidad del contribuyente de sacrificar en gran medida la riqueza que lo forjaba. De esto modo, en un contexto general, el sujeto que considera confiscatorio un impuesto a la renta de cincuenta puntos porcentuales, podría dejar de generar esa renta; lo propio con un impuesto al valor agregado de quince puntos que podría motivar al individuo a minorar su consumo.

Todo lo cual provocaría, no sólo una caída en la recaudación de impuestos sino escenarios como cierre de industrias, negocios y cualquier otro tipo de actividad económica, pérdida de empleo para trabajadores que desempeñaban labores en esos establecimientos, y un mayor gasto estatal en sectores como salud y educación debido a la existencia de una mayor demanda de usuarios que no podrán optar por la atención privada en virtud de la falta de recurso económico. De ahí la importancia del manejo técnico de la política fiscal y creación de tributos.

Es importante recalcar que el irrespeto del principio de no confiscatoriedad, a pesar de la valiosa postura mantenida por gran parte de la doctrina que se refiere a éste como el límite al principio de progresividad que asiste especialmente a individuos con gran capacidad de contribución, puede afectar también a quienes no gocen de tal condición. En relación a este punto, la Dra. Pilar Alguacil ilustra *“debemos asegurarnos, por un lado, de no deteriorar excesivamente la liquidez del sujeto, en la medida que ello puede afectar su mínimo vital”* (ALGUACIL, 2001)

Por lo expuesto, considero fervientemente que la contemplación de este principio para el tratamiento de la política fiscal no sólo permitirá la conservación de la propiedad privada, sino que alcanzará una mejor redistribución de riqueza a través de una legítima tributación y, especialmente, debido a la generación de nueva riqueza. Este tema será precisado con mayor detenimiento en el desarrollo del capítulo tercero, al referirme al caso concreto de anticipo de impuesto a la renta y sus efectos en la iniciativa privada.

CAPITULO DOS: Régimen de anticipo de impuesto a la renta: Sujetos pasivos y forma de determinación.

2.1. Anticipo de impuesto a la renta.

2.1.1. Concepto y características de su principal: impuesto a la renta.

Si bien el presente estudio versa sobre la aplicación de ciertos principios del Derecho Tributario en el régimen de anticipo de impuesto a la renta, este último no puede contemplarse como un tema autónomo, especialmente si se considera que su objeto es la recaudación adelantada de un impuesto legalmente establecido. Por tanto, estimo pertinente analizar de manera sucinta lo que debe entenderse por impuesto a la renta con lo que se conseguirá una conclusión ampliamente sustentada respecto a la legitimidad de este mecanismo en el sistema tributario ecuatoriano.

Gran parte de la doctrina considera que resulta saludable para un Estado, el hecho de que la mayoría de sus ingresos correspondan a recursos tributarios, es decir, los derivados de la economía de sus ciudadanos; con mayor énfasis, se refieren a los obtenidos por determinaciones directas, realizados en observancia de las condiciones económicas del sujeto comprometido, como generalmente es el caso del impuesto a la renta. En este sentido, dentro del proyecto de reforma del sistema tributario presentado por el Ministerio de Finanzas en julio de 1989 al entonces Presidente de la República, Rodrigo Borja, se señala que la renta es “*la forma más adecuada para medir la capacidad contributiva*”, la exposición continúa citando la definición que asigna el tratadista John F. Due al rédito que es entendido “*como el beneficio económico de la persona en un determinado periodo de tiempo*” (MINISTERIO DE FINANZAS Y CRÉDITO PÚBLICO, 1989). Siguiendo este orden de ideas, se puede sostener que el impuesto a la renta debe justamente grabar la utilidad que se genere en cierto ejercicio económico, con las especificaciones contempladas en el ordenamiento jurídico.

En virtud de la necesidad de conceptualizar este término para alcanzar una mejor comprensión del régimen de anticipo, me permito referirme a la Resolución No. 86-2002 emitida por la Sala Especializada de Lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia

del Ecuador, el 13 de mayo de 2004, que fuere publicada en el Registro Oficial No. 435 de martes 5 de octubre de 2004, en la que se desecha el recurso de casación propuesto por la entonces Directora General del Servicio de Rentas Internas, la economista Elsa de Mena, en contra de la sentencia emitida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, dentro del Juicio de Impugnación No. 19501. En el documento señalado se resuelve precisamente una controversia sobre anticipo de impuesto a la renta, por lo que se lo analizará detenidamente en el desarrollo del siguiente capítulo, sin embargo, la Sala realiza valiosas anotaciones que no pueden dejar de ser citadas dentro de este punto. Al respecto manifiestan que *“por hermenéutica jurídica de interpretación de la ley (...) renta es lo mismo que utilidad, beneficio o ganancia que rinde periódicamente algo o lo que de ellos se deriva”*; adicionalmente se refieren a la concepción doctrinaria del término haciendo alusión a lo expresado por el tratadista García Belsunce, quien destaca la corriente económica y fiscal. La mencionada sentencia ilustra:

“a) Doctrinas económicas, que entienden que la renta es siempre una riqueza nueva y consiste también siempre en renta neta, que resulta de retraer de la bruta varias deducciones; y, b) Doctrinas fiscales que se subdividen en b-1) Teoría de la renta-producto estimando que la renta como riqueza nueva que fluye de una actividad o fuente productiva; b- 2) Teoría de la renta-incremento patrimonial, que entiende que renta es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios de carácter oneroso y gratuito, que importa un incremento del patrimonio en un período determinado (...); y, b-3) Posición legalista, que en la inteligencia de lo que es renta hace prevalecer el concepto que consigne clara y específicamente la misma ley que crea el tributo.” (SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, 2004)

Considero que la explicación del concepto de renta contenida en la resolución de la Sala es clara y permite una vasta comprensión sobre el tema, no obstante me parece interesante realizar una puntualización en cuanto a las doctrinas fiscales sobre teoría de renta producto y teoría de renta incremento patrimonial. La primera,

entiende como renta el resultado positivo que arroja una determinada situación o accionar, haciendo especial énfasis en el origen o la causa que la genera, de lo que se infiere que éstas son realidades separables, dependiente una de otra, que el resultado generado no agota la fuente y que, en ese sentido, dicha fuente podría generar otros nuevos resultados en diferentes periodos. Giuliani Fonrouge, incluso establece que no es necesario que exista el factor de separación entre renta y su fuente sino que el elemento indispensable se encuentra en la durabilidad de esta última, es decir que el origen de la renta debe tener naturaleza prolongada; al efecto, el autor cita lo aseverado por Laufenburger conforme el texto transcrito a continuación:

“renta es “lo que deriva con regularidad y durante un tiempo bastante extenso de una fuente exterior al hombre (tierra, capital) o vinculada a su naturaleza interior (trabajo muscular o intelectual) o aún de la combinación de ambos (empresa)”.” (GIULIANI, 1976)

La segunda teoría realza la importancia de la cuantificación o valoración del patrimonio debido a que entiende como renta el ingreso de cualquier tipo, que una vez sustraídos los gastos y deducciones de ley, es decir que se trate de un ingreso neto, sirva para el incremento patrimonial. De manera que si bien la primera teoría subraya la trascendencia de la fuente en la obtención del resultado, en la segunda la fuente no se considera relevante pues lo que importa es el incremento logrado en el patrimonio a causa de dicho resultado.

El problema que varios tratadistas, como Dino Jarach o el recientemente citado John F. Due, encuentran en la aplicación de la primera teoría, se da por la atención concentrada únicamente en la fuente que genera el producto (con las características y especificaciones desarrolladas en líneas precedentes) con lo cual se podría dejar de observar las nuevas riquezas que se generen en virtud de transacciones o acuerdos ocasionales, como el incremento del precio de un bien debido a su reavalúo o en el caso de una donación, situaciones que podrían modificar la capacidad contributiva real del sujeto obligado.

Características del impuesto a la renta

Una vez que se ha examinado la concepción de renta o rédito es práctico que se aborden las principales características de la obligación tributaria con que se la grava. Indiscutiblemente se puede iniciar resaltando que la mayoría de doctrinarios identifica al impuesto a la renta como el prototipo de la imposición directa, es decir que contempla en forma contextualizada la situación económica del contribuyente y la capacidad en que éste se encuentre para satisfacer el gravamen. El caso ecuatoriano no es aislado ya que, a diferencia de tributos como el IVA, el impuesto a la renta se determina tras revisarse una serie de conceptos que permiten comprobar las condiciones fácticas de una actividad comercial, afirmación que realizo sin llegar a asegurar que la forma de imposición en el país atienda a los criterios de justicia, únicamente manifiesto que el tributo es calculado sobre una base de riqueza cierta.

Otra propiedad que pertenece a este impuesto es la progresividad pues en la mayoría de legislaciones se calcula el importe a satisfacer utilizando ese método de cuantificación. El sistema progresivo fue analizado detenidamente en el capítulo anterior, por lo que en este punto se realizarán únicamente dos anotaciones muy puntuales: a) en nuestro país la progresividad es considerada exclusivamente en el impuesto a la renta que deben satisfacer las personas naturales y sucesiones indivisas, ya que las sociedades se encuentran obligadas al pago de una tarifa basada en el sistema proporcional de 22% o 25%, según el caso de que se trate; y b) el límite que fija la legislación ecuatoriana respecto de la progresividad, tanto en el impuesto a la renta global de personas naturales y sucesiones indivisas como en el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, es del 35% sobre la fracción excedente.

Existen numerosos expertos que señalan entre las características de renta que sea de tipo global, para consolidar la supresión de una antigua teoría que propugnaba la distinción entre renta cedular, que fijaba una tarifa para cada categoría de renta o *cédulas*, y la global que considera todos los ingresos para obtener un solo resultado sobre el cual se calcula el tributo. El artículo primero de la LORTI prescribe que el impuesto a la renta es de tipo global.

Finalmente encuentro pertinente repasar el concepto de renta que formula nuestra legislación. El artículo segundo de la LORTI señala que la renta puede estar comprendida por los siguientes rubros:

“1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.” (LORTI, LORTI, 2004)

Particularmente considero que la definición de renta contenida en el artículo citado no recoge los valiosos criterios emitidos por la doctrina del Derecho Tributario y de las ciencias económicas y financieras, ya que si se lo visualiza de una manera aislada podría entenderse incluso que la materia gravosa se enfoca en los ingresos, que en contabilidad pueden corresponder a las ventas efectuadas por la entidad económica, y no a la utilidad obtenida dentro de un ejercicio fiscal. Adicionalmente, es claro que la conceptualización de esta norma evoca la teoría de renta-producto descrita en párrafos precedentes puesto que otorga vital importancia a la fuente que origina la riqueza, sin embargo es meritorio destacar los esfuerzos consumados en este y otros artículos de la ley, en orden de cubrir situaciones de generación de renta ocasional como es el caso de las donaciones.

2.1.2. Concepto y características de anticipo de impuesto a la renta

El anticipo de impuesto a la renta ha sido ampliamente debatido, especialmente desde la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno de 2009, en la que se reducen las posibilidades de devolución de lo efectivamente pagado con lo cual, al parecer de varios expertos, se convirtió en un nuevo impuesto a la actividad económica. Las apreciaciones han sido diversas y han dado lugar a que se genere un debate importante sobre la materia, sin embargo, también han existido pronunciamientos que tienden a crear confusión dentro del colectivo social puesto que han sido emitidos sin ningún tipo de consideración de carácter técnico, obedeciendo a incluso a conveniencias políticas. En función de lo expresado, me

permite realizar tres precisiones puntuales sobre temas que, según mi criterio, han sido utilizados de manera ambigua, me refiero específicamente a: decreto de recaudación anticipada de tributos, declaración anticipada de impuesto a la renta y, anticipo de impuesto a la renta que es el tópico que nos ocupa.

El artículo 165 de la Constitución de la República vigente, luego de exponer en forma taxativa los derechos cuyo ejercicio puede ser susceptible de suspensión, ilustra sobre las facultades que tendrá el Primer Mandatario una vez declarado el estado de excepción, señalando como la primera la de “*Decretar la recaudación anticipada de tributos*” (CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, 2008). En el desarrollo del siguiente capítulo se demostrará que uno de los principales argumentos de quienes han propugnado la declaración de inconstitucionalidad del anticipo de impuesto a la renta, ha sido precisamente lo destacado en el texto constitucional citado. No obstante, considero que la figura del anticipo de impuesto a la renta, cuando menos en un sentido puramente doctrinario y no práctico, no contraviene el mandato aludido puesto que la posibilidad de recaudación anticipada de tributos a que da lugar la declaración del estado de excepción atiende a la emergencia coyuntural por la que atraviesa la Nación, especialmente en lo que se refiere al requerimiento de recursos necesarios para afrontar las peripecias ocurridas, lo cual no deslegitima la vigencia de un mecanismo de cobro adelantado, fuera de un estado de excepción, de un impuesto que potencialmente pudiese generarse en un futuro próximo, como ocurre con el caso de las retenciones en la fuente de renta e IVA; lo que sí debe evidenciarse es que la norma se encuentre diseñada de tal forma que contemple las condiciones fácticas del contribuyente, evitando un perjuicio a la actividad comercial que desempeñe.

Otro punto tendiente a confundir la aplicación de la figura del anticipo de impuesto a la renta, aunque no tan predominante como el primero, es la obligación que establece el ordenamiento jurídico ecuatoriano de declarar en forma anticipada el impuesto a la renta siempre que se trate de un contribuyente que cese su actividad comercial antes de la finalización del ejercicio fiscal, obligación que se encuentra contemplada en el segundo inciso del artículo 40 de la LORTI. Si bien el legislador

utilizó el término *anticipada*, esto no implica que la figura del anticipo de impuesto a la renta se fundamente en este precepto y peor aún que lo contravenga. Particularmente no considero que estas dos realidades siquiera alcancen a relacionarse ya que la declaración anticipada pretende evitar que un sujeto que deserte de su actividad comercial antes de las fechas establecidas para el cumplimiento de esta obligación formal, tenga vía libre para dejar de satisfacer un tributo legalmente configurado, situación que por su naturaleza se dará de forma excepcional para cada sujeto obligado, en tanto que el anticipo de impuesto a la renta, como se señaló, constituye un mecanismo de cobro adelantado con fines relativamente distintos, que serán detallados en lo posterior.

Finalmente, dentro de la materia objeto del presente trabajo, se encuentra el anticipo de impuesto a la renta como una figura autónoma y distinta de las anteriormente indicadas, pero dependiente del tributo principal que grava el rédito o renta. Guiliani Fonrouge describe el alcance de esta figura en las siguientes palabras:

“Son una obligación impuesta por ley, en beneficio exclusivo del fisco, que, de ésta manera apresura la recaudación e incrementa sus ingresos sobre presunciones de renta que, en muchos casos resulta desvirtuada por la realidad que se pondrá de manifiesto al finalizar el ejercicio fiscal”
(GUILIANI, 1987)

Por su parte, el prestigioso autor Juan José Ferreiro puntualiza:

“La obligación de pago anticipado se diferencia de la obligación tributaria por su carácter accesorio y no definitivo, de tal modo que la cantidad ingresada debe ser devuelta al sujeto pasivo si el hecho imponible no llega a realizarse” (FERREIRO, 1997)

De lo manifestado se desprende que, doctrinariamente, la figura del anticipo de impuesto a la renta, se concibe como un mecanismo de cobro adelantado de un tributo que resulta a ser la obligación principal, es decir que el primero se debe a la configuración efectiva del segundo, de tal manera que en caso de no llegar a generarse el gravamen principal, lo recaudado en concepto de la obligación

accesoria debe ser restituido al contribuyente, ya sea en calidad de crédito tributario que pueda ser utilizado para satisfacer obligaciones futuras, o directamente a través de devolución material.

En virtud de la adopción de esta medida fiscal, las Administraciones Tributarias se encuentran facultadas para recaudar, en forma previa a la configuración de la obligación, una cuantía determinada en observancia de la situación económica del sujeto obligado, con lo cual se pretende garantizar el flujo normal de los recursos con que cuente el Estado para el desempeño de sus actividades, sin el detrimento desproporcionado de la fuente productora.

2.1.2.1. Sustento de su existencia.

El anticipo de impuesto a la renta aparece con la creación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial 341 de 22 de diciembre de 1989. Esta forma de recaudación anticipada naciente en nuestro país no realizaba ningún tipo de distinción entre los sujetos obligados a llevar contabilidad y quienes se encontraban liberados de tal obligación, ya que el numeral 2 del artículo 41 se refería, de manera generalizada, a los sujetos pasivos, quienes debían calcularlo considerando el 80% del impuesto a la renta del periodo anterior menos las retenciones que le hubiesen sido efectuadas en el mismo. A pesar de que la norma citada no se manifestaba respecto de la posibilidad de devolución en caso de que el anticipo pagado haya sido mayor al impuesto a la renta causado, sí lo hacía puntualmente respecto de la facultad de los contribuyentes de solicitar a la Administración Tributaria la reducción o exoneración del anticipo siempre que *“demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores en un 30% o más de las obtenidas en el año anterior, o que las retenciones en la fuente cubrirán el monto del impuesto a pagar en el ejercicio”* (LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, 1989). Adicionalmente señalaba la atribución de la entonces Dirección General de Rentas de determinar el anticipo de impuesto a la renta en los casos en los que el contribuyente no ha procedido a calcularlo, con el correspondiente recargo, intereses y multas a que hubiere lugar.

De la lectura de los considerandos que constan en la referido código, se desprende que el legislador, consciente de la necesidad de prescindir de la exclusiva dependencia petrolera, concentro esfuerzos para la consolidación del sistema tributario ecuatoriano tendiente a la obtención de una mayor cantidad de recursos; no obstante, su intención no se transparentaba en el cobro indiscriminado de tributos pues incluso señalaban que debe gravarse *“únicamente las utilidades reales obtenidas por los contribuyentes”*, lo cual confirma que la naturaleza jurídica del anticipo de impuesto a la renta, conforme fue instaurado en la legislación nacional, no trasciende las esferas de un mecanismo de cobro adelantado, menos aún reúne los requisitos que dictamina el ordenamiento jurídico para convertirse en un nuevo impuesto.

Con la entrada en vigencia de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007, se modifica por completo el régimen de anticipo de impuesto a la renta al crear un trato diferenciado entre el grupo de sujetos obligados comprendido por: personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos y empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta; y, el grupo de sujetos obligados comprendido por: personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades.

La forma de determinación que debía contemplar el primer grupo no variaba en gran medida de la instaurada en la norma de su creación, pues se debía considerar el 50% del impuesto a la renta del periodo anterior y descontar las retenciones en la fuente que le hubieren sido practicadas en el mismo, norma que prevalece vigente hasta la actualidad, con ciertas modificaciones menores. Por otro lado, la manera de cálculo de anticipo de impuesto a la renta que debía observar el segundo grupo indicaba dos opciones a considerar de las cuales debía escogerse la que arrojará un valor mayor. La primera posibilidad, paradójicamente, consistía en la aplicación de la fórmula dirigida para el grupo anterior, es decir, la misma que este grupo podía aplicar antes de la reforma de diciembre de 2007; mientras que la segunda opción

consideraba la fórmula que debe ser aplicada por estos sujetos en la actualidad, la cual se detallará en lo posterior.

El fundamento de esta modificación, según los considerandos de la ley reformativa (válidos desde una perspectiva generalizada), consiste en la erradicación sistemática de fenómenos nocivos al régimen tributario del país como la evasión y elusión fiscal, a fin de alcanzar una verdadera justicia redistributiva de los recursos.

A continuación expongo las principales reformas que ha sufrido el régimen de anticipo de impuesto a la renta, desde su instauración en el ordenamiento jurídico ecuatoriano en diciembre de 1989, hasta octubre de 2016:

Registro oficial y fecha	Artículo de la Ley de Régimen Tributario Interno	Texto pertinente tarifa	Texto pertinente consideraciones especiales	Observación
341 de 22 de diciembre de 1989	41 numeral 2	<i>“Los sujetos pasivos deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, a título de anticipo, una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta determinado en dicho ejercicio, menos las retenciones que les hubiesen sido practicadas por dicho período.”</i>	<i>“El contribuyente podrá solicitar al Director General de Rentas la reducción o exoneración del pago del anticipo aplicable al impuesto a la renta, cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores en un 30% o más de las obtenidas en el año anterior, o que las retenciones en la fuente cubrirán el monto del impuesto a pagar en el ejercicio”</i>	No se realiza ningún tipo de distinción respecto del tipo de contribuyente en cuanto a la fijación de la tarifa de 80 % y a la facultad de solicitar exoneración y reducción. Se entiende, entonces, que la potestad de solicitar devolución no es limitada.
349 de 31 de Diciembre de 1993	41 numeral 2 y 3	<i>“2.- Los sujetos pasivos que sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidad deberán determinar en su declaración (...) una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta causado” “3.- Las sociedades, las empresas personales y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas del sector público, determinadas en el numeral 2 del artículo 9 de esta Ley, (...)a.- Una suma equivalente al 80% del</i>	<i>Contribuyentes contemplados en el numeral 3: “Si el impuesto a la renta causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a solicitar el reintegro sólo de la parte que exceda al anticipo mínimo. El anticipo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta podrá ser utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado en ejercicios fiscales posteriores (...) Si no compensare dicho crédito tributario en el plazo establecido de los cinco años, el excedente de anticipo no compensado quedará como pago definitivo”</i>	En cuanto a la tarifa aplicable, inicia un trato diferenciado para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad respecto de los demás tipos de contribuyentes. Para los contribuyentes contemplados en el numeral 3 no procede el reintegro del anticipo pero sí el reconocimiento del derecho del contribuyente sobre dicho valor en concepto de crédito tributario.

		<i>impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos (...); b.- Una suma equivalente al uno por ciento (1%) de los activos totales, constantes en el balance general al 31 de diciembre del año impositivo inmediato anterior, previa deducción de los siguientes rubros: (...)" debe considerarse el valor más alto.</i>		
Registro Oficial Suplemento 321 de 18 de Noviembre de 1999	41 numeral 2	<i>"Las personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, las sociedades, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas del sector público determinadas en el numeral 2 del artículo 9 de esta Ley, sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente en una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les haya sido practicadas en el mismo. Para</i>	<i>"El contribuyente podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas, la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores a las obtenidas en el año anterior o que las retenciones de la fuente de impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio. En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previstas, el Presidente de la República, previo informe favorable del Ministro de Finanzas y Crédito Público podrá reducir o exonerar el valor del anticipo que deban pagar los contribuyentes del sector o subsector afectado y, si fuere el caso, exonerarles del pago de intereses y multas que puedan generar el pago de dicho anticipo fuera del plazo legal"</i>	Se unifica nuevamente la tarifa aplicable a todos los tipos de contribuyentes. No se establecen diferenciaciones respecto a la posibilidad de solicitar reducción o exoneración por parte de los contribuyentes.

		<i>el ejercicio fiscal correspondiente al año 2000, este anticipo será del 35%”</i>		
Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007	Artículo 41 numeral 2	<p><i>“a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta: Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo”</i></p> <p><i>“ b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, conforme una de las siguientes opciones, la que sea mayor:</i></p> <p><i>b.1.- Un valor equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo o,</i></p> <p><i>b.2.- Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:</i></p> <p><i>- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.</i></p>	<p><i>“e) Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar reclamo de pago indebido o la correspondiente solicitud de pago en exceso, de la parte que exceda al anticipo mínimo. El anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta podrá ser utilizado sólo por el mismo contribuyente que lo pagó, como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado en los cinco ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago.”</i></p> <p><i>“f) Si el contribuyente no aplicare como crédito tributario todo o parte del anticipo mínimo, en el plazo establecido de los cinco años, el excedente de anticipo se constituirá en pago definitivo, sin derecho a crédito tributario posterior.”</i></p>	<p>Es la modificación de mayor trascendencia pues se otorga nuevamente un trato diferenciado a los contribuyentes en cuanto a la tarifa aplicable, se implementa un nuevo sistema que considera rubros como patrimonio, costos y gastos, activo e ingresos.</p> <p>Se genera la facultad legal de convertir el anticipo no compensado en pago definitivo.</p>

		<ul style="list-style-type: none"> - El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.” 		
Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de Julio del 2008	41 numeral 2		<p>“ e) Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso. El Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución de lo indebida o excesivamente pagado ordenando la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva, disgregando en otra nota de crédito lo que corresponda al anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, sin embargo solo será redimible por terceros en el plazo de cinco años contados desde la fecha de presentación de la declaración de la que se establezca que el pago fue excesivo; ésta nota de crédito podrá ser utilizada por el primer beneficiario, antes del plazo de cinco años,</p>	Procede la devolución del anticipo no utilizado en el pago del impuesto a la renta, además de que éste es negociable, a diferencia de épocas anteriores en las cuales sólo podía ser utilizado por el sujeto que realizó el pago. Además se eliminó el literal f) que señalaba que el excedente de anticipo se constituirá en pago definitivo, sin derecho a crédito tributario posterior.

			<p>solo para el pago del impuesto a la renta. Para establecer los valores a devolverse, en caso de pago en exceso o indebido, al impuesto causado, de haberlo, se imputará primero el anticipo mínimo pagado.”</p>	
<p>Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de Diciembre del 2009</p>	<p>41 numeral 2</p>	<p>“a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual: Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;”</p> <p>“b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades: Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total. - El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta. - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total. 	<p>“e) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado.</p> <p>Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado; ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.” 	<p>Si bien la reforma de 29 de diciembre del 2007 retomó el trato diferenciado respecto de la tarifa aplicable, la norma enunciaba dos fórmulas distintas a ser observadas por los contribuyentes referidos en el literal b del numeral 2 del artículo 41, debiendo elegirse la que arroje un valor mayor. Con esta reforma se elimina la opción b.1.</p> <p>Por primera vez se realiza una discriminación en cuanto a la facultad de solicitar la devolución del anticipo de impuesto a la renta por parte de los sujetos referidos en el literal b) del numeral 2 del artículo 41, a quienes sólo se les permite solicitar la devolución de los valores que hubieren sido objeto de retenciones en la fuente, siempre que no hayan sido aplicadas al pago de la obligación principal; contrario al tratamiento otorgado a los contribuyentes referidos en el literal a) del mismo numeral, a quienes se les permite requerir el valor total que no fuere aplicado al pago del impuesto.</p>

		<p>- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.”</p>	<p>“ i) El Servicio de Rentas Internas, en el caso establecido en el literal a) de este artículo, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.</p> <p>El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.”</p>	<p>Del mismo modo, se reduce la posibilidad de solicitar la exoneración o reducción del anticipo por parte de los sujetos referidos en el literal b) del numeral 2 del artículo 41, pues su acceso se ve limitado a casos excepcionales en que el Presidente de la República deberá pronunciarse mediante decreto; contrario a lo que ocurre con los sujetos referidos en el literal a) quienes pueden solicitar reducción o exoneración de modo directo.</p> <p>Además de que la devolución también se encuentra restringida para los sujetos que menciona el literal b) pues procede una vez cada trienio y siempre que se haya visto afectada la actividad económica del sujeto pasivo por caso fortuito o fuerza mayor.</p>
<p>Registro Oficial Suplemento 860 de 12 de Octubre del 2016</p>	<p>41 numeral 2</p>		<p>“i) (...)</p> <p>El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) cuando se haya visto afectada significativamente la actividad económica del sujeto pasivo en</p>	<p>Se amplía la posibilidad de los sujetos referidos en el literal b) del numeral 2 del artículo 41 de solicitar la devolución del anticipo de impuesto a la renta pues se eliminó la frase “una vez cada trienio” y las indicaciones de que procede en “caso</p>

			<p><i>el ejercicio económico respectivo y siempre que este supere el impuesto causado, en la parte que exceda el tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general definido por la Administración Tributaria mediante resolución de carácter general, en la que se podrá también fijar un tipo impositivo efectivo promedio por segmentos. Para el efecto, el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones y controles que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.”</i></p>	<p><i>fortuito o fuerza mayor”, sin embargo, procede la devolución siempre que exista una afectación significativa de la actividad económica y siempre que el valor del anticipo supere el impuesto causado y “en la parte que exceda el tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general”</i></p>
--	--	--	--	--

2.1.3. Tratamiento del cobro anticipado del impuesto a la renta en legislación comparada.

La figura del anticipo de impuesto a la renta no es propia del Estado ecuatoriano sino que es aplicada en varias legislaciones, conforme se indica a continuación.

Colombia.

El Estatuto Tributario de Colombia, expedido mediante Decreto 624 de 1989, señala en su artículo 807, la forma de cálculo del anticipo de impuesto a la renta de la siguiente manera:

“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta están obligados a pagar un setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto de renta y del complementario de patrimonio, determinado en su liquidación privada, a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente al gravable.

Para determinar la base del anticipo, al impuesto neto de renta y al complementario de patrimonio del año gravable, o al promedio de los dos (2) últimos años a opción del contribuyente, se aplica el porcentaje previsto en el inciso anterior. Del resultado así obtenido se descuenta el valor de la retención en la fuente correspondiente al respectivo ejercicio fiscal, con lo cual se obtiene el anticipo a pagar.

En el caso de contribuyentes que declaren por primera vez, el porcentaje de anticipo de que trata este artículo será del veinticinco por ciento (25%) para el primer año, cincuenta por ciento (50%) para el segundo año y setenta y cinco por ciento (75%) para los años siguientes.” (ESTATUTO

TRIBUTARIO COLOMBIA, 1989)

Se observa que el tratamiento de este mecanismo de recaudación anticipada de tributo en Colombia es muy similar al que se le asignaba en nuestro país, con una tarifa única proporcional de 75% menos el valor de las retenciones que le fueren practicadas, luego de lo cual se obtiene el resultado que debe ser satisfecho por el

contribuyente en forma previa al cierre del periodo fiscal; con una necesaria salvedad transparentada en la reducción de 25 y 50 puntos porcentuales en casos de operación inicial de la actividad comercial.

Perú.

El régimen tributario peruano es ampliamente disímil al ecuatoriano, empezando por que la forma de imposición con que se grava a la renta en ese país mantiene características propias del modelo cedular tratado en el punto previo del presente trabajo, a diferencia del modelo global que rige nuestra legislación, conforme se desprende de los datos que arroja la página oficial de la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria de Perú, SUNAT, en donde consta que existen cuatro tipos de rentas de personas (se entiende que naturales) sujetas a la obligación fiscal: las de primera categoría que comprende los ingresos generados por alquiler de bienes muebles e inmuebles, las de segunda categoría que comprende los ingresos generados por dividendos, acciones y ganancias de capital, las de cuarta categoría que comprende los ingresos generados por trabajo independiente y las de quinta que contempla los ingresos provenientes del trabajo dependiente. Adicionalmente existen las rentas de tercera categoría, en la cual se encasillan, además de otros, los ingresos obtenidos por personas jurídicas y empresas.

Del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, expedida mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF y publicada el 8 de diciembre de 2004, se colige que la SUNAT se encuentra habilitada para recaudar valores con cargo a tributos que se determinarán una vez finalizado el ejercicio económico, figura a la que denominan *pagos a cuenta*. Al respecto me permito citar, a manera de ejemplo, la siguiente norma:

“Artículo 85°.- Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente:

(...)

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo del presente artículo podrán optar por efectuar sus pagos a cuenta mensuales o suspenderlos de acuerdo con lo siguiente (...)” (LEY DE IMPUESTO A LA RENTA PERÚ, 2004)

Por tanto, es correcto sostener que el cobro adelantado de tributos, de los cuales se espera su configuración en un momento futuro, responde a una medida adoptada por numerosos países con la finalidad de proveer recursos al Estado y de eliminar prácticas elusivas y evasivas. Todo lo cual no comporta y, fundamentalmente, no justifica, la implementación de imposiciones abusivas y desproporcionadas, creadas en perjuicio de los principios constitucionales y doctrinarios del Derecho Tributario.

2.2. Sujetos obligados al pago de anticipo de impuesto a la renta.

2.2.1. Delimitación del universo.

Como se determinó en párrafos previos, el anticipo de impuesto a la renta es un mecanismo de cobro adelantado de un gravamen principal y en ese sentido se encuentra redactada la normativa ecuatoriana. El artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se refiere al pago de impuesto a la renta, y como parte de ello, se establece la obligación del pago de su anticipo. Lo propio ocurre con el artículo 76 del Reglamento a la LORTI que señala que deben determinar el anticipo los sujetos obligados al pago del impuesto. De ahí que considero importante revisar, brevemente, quienes son los sujetos obligados al pago de su principal.

El artículo 4 de la LORTI menciona que los sujetos pasivos del impuesto a la renta son: *“personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados”*, tenemos, entonces, tres grupos de sujetos obligados de los cuales el reglamento incluso realiza una precisión sobre quienes son contribuyentes y quienes actúan como agentes de retención. De este modo, el artículo 2 de la norma reglamentaria muestra como sujetos pasivos en calidad de contribuyentes a los mismos contemplados en la LORTI, y como sujetos pasivos en calidad de agentes de

retención a *“personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, las sociedades definidas como tales por la Ley de Régimen Tributario Interno, las instituciones del Estado y las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras, que realicen pagos o acrediten en cuenta valores que constituyan ingresos gravados para quienes lo reciban.”*. La primera especificación que se debe rescatar es la diferenciación de terminología en la determinación de contribuyentes y agentes de retención ya que cuando se enlistó este último, se observó que no puede efectuar retenciones la generalidad del grupo de personas naturales y de sucesiones indivisas, sino únicamente quienes mantengan obligación de llevar contabilidad, aspecto que detallaré en el siguiente subtema. La segunda apreciación que considero importante es la anotación respecto a las sociedades, debido a que éstas deben ser entendidas en los términos definidos en la LORTI, en el artículo 98.

En este punto me permito realizar una aclaración que estimo necesaria, pues pese a que el artículo citado no lo mencione, no todos los sujetos pasivos que el reglamento anuncia como agentes de retención, consumarán efectivamente retenciones por el simple hecho de encontrarse encasillados en la norma, sino que deben contemplarse una serie de requisitos y circunstancias que se encuentran reguladas por la Administración Tributaria.

Si en reiteradas ocasiones se ha señalado que el anticipo es, en teoría, un mecanismo de cobro anticipado del impuesto a la renta, es lógico concluir que los sujetos obligados a su pago corresponden a los mismos que se indicó como sujetos pasivos de la obligación o gravamen principal. Sin embargo, la relevancia del tema dentro de la presente disertación, demanda delimitar el universo de sujetos obligados al pago de anticipo de impuesto a la renta, conforme se detalla a continuación:

El numeral 2 del artículo 41 de la LORTI impone la obligación de determinar el anticipo de impuesto a la renta para personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades, y empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración

y explotación de hidrocarburos. Además subdivide este grupo de sujetos pasivos entre quienes deben llevar contabilidad y quienes se encuentran liberados de tal obligación, definiendo reglas propias para cada uno, por lo menos hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para varios Sectores Productivos e Interpretativa del Artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicada en octubre de 2016, tema que será abordado en el tercer punto de este capítulo.

El artículo 76 del Reglamento para aplicación a la LORTI mantiene como sujetos obligados a la determinación del anticipo de impuesto a la renta, los mismos sujetos que menciona la ley, y adiciona a *“las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta”*.

2.2.2. Obligación de mantener contabilidad.

Gran parte de la doctrina define la contabilidad como un lenguaje de comercio, una herramienta de uso gerencial que permite identificar, cuantificar y comunicar una realidad económica. Al respecto los tratadistas Spiller y Gosman, señalan que *“La contabilidad se forma de conceptos y procesos a través de los cuales los datos económicos y financieros, de naturaleza primordialmente cuantitativa, se recolectan y resumen en informes que son de utilidad para la toma de decisiones.”* (SPILLER y GOSMAN, 1988)

Por su parte el experto contable Fowler ilustra *“La Contabilidad es un elemento del sistema de información de un Ente, que proporciona datos sobre su patrimonio y la evolución del mismo, destinados a facilitar las decisiones de sus administradores y de los terceros que interactúan con él en cuanto se refiere a su relación actual o potencial con el mismo”* (FOWLER NEWTON, 1997). Considero conveniente citar esta conceptualización, debido a que el autor destaca un elemento sumamente valioso al referirse a la relación que pudiese mantener una entidad determinada, en virtud de su registro contable, con terceros. Es decir, que la información sobre su actividad económica puede no ser de exclusivo interés de su titular, sino que puede ser requerido por agentes externos como eventuales clientes, comerciantes, Administraciones Tributarias y, otras autoridades de control.

El artículo 19 de la LORTI señala la obligación de llevar contabilidad para los sujetos obligados que cumplan las siguientes condiciones: 1. Se trate de una sociedad, y 2. Las personas naturales y sucesiones indivisas cuyo capital, ingreso o gasto del ejercicio fiscal anterior sea superior del límite indicado en el reglamento. De igual forma establece la obligación de llevar una cuenta de ingresos y egresos para la determinación de la renta de personas naturales que realicen actividades empresariales que no alcance el límite establecido en la norma reglamentaria, así como para *“profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos”*.

El artículo 37 del Reglamento de aplicación a la LORTI aclara que la obligación de llevar contabilidad alcanza a los establecimientos permanentes y sucursales de compañías extranjeras además de las sociedades; y sobre el límite referido en la ley para la generación del deber de mantener registro contable dirigido a personas naturales y sucesiones indivisas, realiza las siguientes consideraciones:

1. Quienes se dediquen a actividades empresariales,
2. Se trate de capital propio que al inicio de las actividades o al 1 de enero de cada ejercicio fiscal supere nueve fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta; o el ingreso bruto del ejercicio fiscal anterior sea superior a quince fracciones básicas desgravadas, o los costos y gastos anuales del ejercicio fiscal anterior sea superior a doce fracciones básicas desgravadas. En lo referente a ingresos, costos y gastos, se contemplan únicamente los conceptos directamente relacionados con la actividad empresarial que se realice.

Es importante destacar que para la determinación de esta obligación, el contribuyente debe considerar la fracción básica desgravada establecida para el ejercicio fiscal anterior, es decir que una persona natural que realice actividades empresariales y que cuyo capital sea de USD 100.530; o cuyo ingreso bruto sea de USD 167.550; o cuyos costos y gastos sean de USD 134.040, no asume, en 2017, la obligación de llevar contabilidad puesto que no sobrepasa el límite establecido

por el reglamento, considerando que la tarifa desgravada para el año 2016 fue de USD 11.170.

Por obvios motivos, el reglamento excluye la consideración del límite sobre capital propio para quienes se dediquen a arrendamiento de inmuebles.

En este contexto se advierte que la obligación que impone el Estado acerca de mantener registros contables, aun cuando se trate de una cuenta de ingresos y egresos, se fundamenta no sólo en la necesidad interna del contribuyente de controlar los recursos propios de su actividad económica para la toma de decisiones gerenciales, sino que principalmente, pretende transparentar las transacciones realizadas por el sujeto obligado y evitar temas de elusión y evasión fiscal; de allí, que incluso señala la necesidad de conservación de documentación sustentatoria y de presentación de información debidamente respaldada y suscrita por un contador autorizado.

2.3. Forma de determinación de anticipo de impuesto a la renta.

El régimen de anticipo de impuesto a la renta en nuestro país establece reglas específicas para los diversos tipos de contribuyentes, especialmente en cuanto a la forma de determinación; realiza consideraciones respecto a la presunta dimensión económica y situación eventual que pueda presentarse en cada actividad comercial como sociedades en liquidación, organizaciones del sector financiero popular y solidario, proyectos productivos agrícolas, desarrollo de tecnología, entre otros.

En virtud del énfasis que realiza la legislación ecuatoriana respecto a la forma de determinación del mecanismo de cobro anticipado de este impuesto, por parte de quienes mantienen y quienes se encuentran liberados de la obligación de llevar contabilidad, me permito proponer la siguiente sub-clasificación a efectos del presente estudio.

2.3.1. Personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de microempresas, y empresas que tengan

suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos.

Si bien no es objeto de esta investigación conceptualizar los términos referenciados en la normativa tributaria para referirse a los sujetos obligados al cálculo del anticipo, considero importante realizar una pequeña precisión respecto de lo que se debe entender como microempresa, especialmente para diferenciarla de las sociedades que se encuentran obligadas a llevar contabilidad.

Dentro del estudio sobre “Microempresas y Microfinanzas en Ecuador” realizado por John H. Magill y Richard L. Meyer, y examinado por la Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos de América se cita el siguiente texto: *“Una ‘microempresa’ es un negocio personal o familiar en el área de comercio, producción, o servicios que tiene menos de 10 empleados...”* (MAGILL y MEYER, 2005); así también se define el término en la Resolución No. 2016-016 del Servicio Ecuatoriano de Normalización publicada en el Registro Oficial 833 de 5 de septiembre 2016, en su artículo 3 literal e: *“Microempresa: Es aquella unidad productiva que tiene entre 1 a 9 trabajadores y un valor de ventas o ingresos brutos anuales iguales o menores de cien mil (US \$ 100.000,00) dólares de los Estados Unidos de América”* (SERVICIO ECUATORIANO DE NORMALIZACION, 2016).

La delimitación del universo de sujetos obligados al cálculo de anticipo se afina conforme avanza la lectura de la norma pues en un primer momento ésta se refiere específicamente a cuatro grupos que corresponden a personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades y empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos; y posteriormente, dentro del mismo articulado, manifiesta una forma de determinación de este mecanismo dirigida a sociedades y organizaciones de economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de microempresas, y otra distinta para sociedades que no las cumplan. Si bien la conceptualización del artículo 98 de la LORTI sobre lo que ha de entenderse como sociedades, podría, o no, abarcar lo mencionado como microempresa (siempre que ésta última constituya una unidad

económica independiente), el legislador, en observancia de la dimensión económica de contribuyente, introdujo un apartado en el que asimila esta figura con las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad exclusivamente para la determinación del anticipo.

Como se había manifestado, el artículo 41 de la LORTI se refiere al pago del impuesto a la renta, y consecuentemente al de su anticipo, estableciendo en su numeral 2 literal a, la forma en que deben determinarlo los siguientes sujetos:

1. Personas naturales no obligadas a llevar contabilidad,
2. Sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad,
3. Sociedades que cumplan condiciones de microempresas,
4. Organizaciones de economía popular y solidaria que cumplan condiciones de microempresas,
5. Empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos.

Hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del COOTAD, publicada en el Registro Oficial Suplemento 860 de 12 de octubre de 2016 (producto de lo cual se reformó la LORTI), la norma establecía que los sujetos indicados, con excepción de las organizaciones de economía popular y solidaria que cumplan condiciones de microempresas que fueron reconocidas recientemente, fijen su anticipo de impuesto a la renta calculando el cincuenta por ciento del impuesto a la renta determinado en el ejercicio fiscal anterior menos las retenciones en la fuente que les hayan sido practicadas en el mismo.

Posterior a ello, durante dos meses aproximadamente, existió un vacío legal en cuanto a la forma de determinación del anticipo para este grupo, ya que el numeral 3 del artículo 1 de la referida Ley Orgánica de Incentivos Tributarios, prescribió que se sustituya el literal a del numeral 2 del artículo 41 de la LORTI por el siguiente texto: *“a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de las microempresas y las empresas*

que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual” (LEY ORGANICA INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA VARIOS SECTORES PRODUCTIVOS, 2016), cuando lo correcto, probablemente, habría sido ordenar que se sustituya únicamente el primer inciso de dicho literal puesto que el segundo contenía su forma de determinación.

De hecho, el 30 de diciembre de 2016 se publicó en el Registro Oficial 913, séptimo suplemento, la Ley Orgánica para evitar la especulación sobre el valor de las tierras y fijación de tributos, cuya Disposición Reformativa Tercera corrige el error incurrido en la Ley de Incentivos Tributarios e implementa la forma de determinación del anticipo de impuesto a la renta para los sujetos identificados en el literal a) del numeral 2 del artículo 41 de la LORTI, en los mismos términos que lo hacía su texto original.

Con la expedición del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para varios sectores productivos e interpretativa del artículo 547 del COOTAD, publicado en el Registro Oficial Suplemento 918 de 9 de enero de 2017, se modificó el artículo 76 del Reglamento de aplicación a la LORTI conforme las reformas que soportó su norma principal, en virtud de lo cual se anexó el reconocimiento de las organizaciones de economía popular y solidaria que cumplan condiciones de microempresas, dentro de este grupo de sujetos obligados. Además este último cuerpo reglamentario muestra que la forma de determinación del anticipo de impuesto a la renta debe efectuarse conforme lo indica el precepto legal.

Es importante recordar que el principio de legalidad, desarrollado en el primer capítulo, establece que los aspectos fundamentales relativos a tributos como la configuración del hecho generador, tarifas a aplicarse, forma de determinación, exenciones, entre otros, deben estar contemplados de forma clara y concreta en la ley que crea la obligación. Es decir que, contrario a lo que ocurrió con el caso analizado, dichos aspectos no deben constar únicamente en el reglamento ya que este se limita a definir cuál es el alcance de la codificación principal.

2.3.2. Personas naturales, sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades.

El literal b del numeral 2 del artículo 41 de la LORTI se refiere a la forma de determinación del anticipo de impuesto a la renta que deben considerar las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, que debe establecerse conforme la sumatoria de los siguientes conceptos:

- i. 0.2% del patrimonio total.
- ii. 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto de impuesto a la renta.
- iii. 0.4% del activo total.
- iv. 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

La cuantía resultante es conocida como anticipo calculado.

Del valor obtenido con aplicación de esta fórmula se debe sustraer el monto que corresponda a las retenciones en la fuente recibidas en el ejercicio fiscal anterior, este resultado debe dividirse en dos partes iguales que corresponderán a la primera y segunda cuota. La tercera cuota o *saldo*, una vez que considera las retenciones en la fuente recibidas, corresponde al monto que falte para alcanzar la cantidad determinada inicialmente, en el caso en que el anticipo calculado sea mayor al impuesto a la renta causado; o al monto que falte para alcanzar el impuesto a la renta causado en el caso en que éste fuere mayor que el anticipo calculado.

Es preciso anotar que para el cálculo de los rubros indicados, se considera la información ingresada para la declaración del impuesto a la renta del periodo fiscal anterior, es decir los valores registrados efectivamente generados en el año que concluyó; además, en ese mismo documento se señala el anticipo que debe pagarse posteriormente en tres cuotas, con cargo al ejercicio fiscal corriente.

Las personas naturales encasilladas dentro de este grupo de contribuyentes deben excluir, a efectos del cálculo del anticipo, los activos que correspondan a uso personal; o bien, considerar únicamente el valor proporcional del bien utilizado para la actividad económica, en los casos en que exista uso combinado. De la misma

manera, en lo que concierne a ingresos, patrimonio, costos y gastos, deben considerarse únicamente los que tengan estricta relación con la actividad económica de que se trate.

Para el cálculo del anticipo por parte de este grupo de contribuyentes no se consideran, dentro de los activos, el valor de los inmuebles en los que se desarrollen actividades agropecuarias o proyectos inmobiliarios para vivienda de interés social. Tampoco se consideran, dentro de los activos, las cuentas por cobrar que mantengan con partes no relacionadas.

Se reconocen incentivos a las nuevas inversiones puesto que las sociedades recién constituidas, en los términos establecidos por el Código de la Producción, y las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a mantener contabilidad, estarán sujetas al pago del anticipo de impuesto a la renta a partir del quinto año del inicio de su proceso productivo y comercial.

Las sociedades en disolución que no reporten ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no deben pagar anticipo en el ejercicio fiscal en que se inicie el proceso de disolución. Tampoco están sujetas a la obligación de pago del anticipo las sociedades que se dediquen exclusivamente a la tenencia de derechos en sociedades y en las que todos sus ingresos sean exentos.

2.3.3. Consideraciones especiales respecto al tratamiento del anticipo de impuesto a la renta.

La legislación establece que el anticipo de impuesto a la renta constituye crédito tributario para el pago del gravamen principal, sin embargo realiza varias diferenciaciones en cuanto al tratamiento de lo efectivamente pagado por este concepto, según el tipo de contribuyente, como se indica a continuación:

- I. Personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de microempresas, y empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos.-

En caso de no generarse impuesto a la renta, o si éste fuese menor a lo pagado por concepto de anticipo y retenciones, el contribuyente está facultado para solicitar a la Administración Tributaria el reintegro del valor total que sobrepase la obligación. Esto quiere decir que tanto el valor del anticipo como el de las retenciones recibidas son susceptibles de restitución siempre que no pudiesen ser imputados al pago del tributo, o a una parte de este, ya sea porque no se configuró o porque la cantidad fue menor.

Este grupo de sujetos obligados se encuentra habilitado para solicitar a la Administración Tributaria, hasta el mes de junio de cada año, la reducción o, inclusive, la exoneración del anticipo, siempre que se presente cualquiera de los siguientes escenarios demostrables:

- i. La actividad comercial obtendrá pérdidas en ese año,
- ii. Las rentas gravables serán significativamente inferiores en comparación con el ejercicio fiscal anterior,
- iii. Las retenciones en la fuente serán suficientes para satisfacer el pago del impuesto.

La exposición de estas situaciones asistidas del correspondiente sustento fáctico, ocasionará la reducción o exoneración del pago del anticipo, aspecto que considero importante destacar puesto que representa una facultad exclusiva de este grupo de contribuyentes, que será analizada en el tercer capítulo de esta investigación.

- II. Personas naturales, sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades.-

De no generarse impuesto a la renta o si éste fuese inferior al anticipo cancelado, el contribuyente está habilitado para solicitar la restitución de la totalidad de retenciones en la fuente recibidas; pero, si el impuesto causado resultare superior al anticipo pagado, el contribuyente podrá requerir el valor de las retenciones que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto. Es decir que, de manera general, para este grupo de sujetos obligados no es posible solicitar el reintegro de lo cancelado en concepto de anticipo incluso en el caso de no configuración del tributo

sobre la renta, sino únicamente de las retenciones no consideradas para el cumplimiento de la obligación.

Existe una salvedad, a mi criterio limitada, para lo indicado en el párrafo precedente pues este grupo de sujetos obligados se encuentra habilitado de manera directa, únicamente, para solicitar a la Administración Tributaria la devolución de lo cancelado por concepto de anticipo de impuesto a la renta, siempre que:

- 1) Exista una afectación significativa de su actividad económica, y
- 2) El anticipo sea superior al impuesto causado.

Sin embargo la legislación indica que, aun cuando se presenten estas dos condiciones, el valor del anticipo cancelado que no hubiere sido aplicado al pago del impuesto causado, podría no ser devuelto en su totalidad ya que el inciso segundo del literal i del numeral 2 del artículo 41 de la LORTI, luego de mostrar las condiciones descritas para la devolución, señala: *“en la parte que exceda el tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general definido por la Administración Tributaria mediante resolución de carácter general, en la que se podrá también fijar un tipo impositivo efectivo promedio por segmentos”* (LORTI, LORTI, 2004)

Si bien el artículo 78 del Reglamento de aplicación a la LORTI menciona que *“Se entenderá que los sujetos pasivos han sufrido una afectación económica significativa cuando estos tengan que pagar un anticipo mayor al tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general o por segmentos”* (REGLAMENTO PARA APLICACION LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, 2010) la norma, lejos de conceptualizar lo que ha de entenderse por tipo impositivo efectivo promedio para la determinación de su alcance, delega tal operación a la Administración Tributaria, quien deberá emitir una resolución en forma anual. Dicho pronunciamiento fácilmente podría implicar el establecimiento de montos mínimos que debe satisfacer un contribuyente que se dedique a una determinada actividad económica, por concepto de anticipo de impuesto a la renta.

Sin pretender justificar la inmersión del texto citado, esto cobra sentido al analizar de manera contextualizada la reciente reforma de la LORTI de octubre de 2016, ya

que se reemplazó la posibilidad de solicitar la devolución del anticipo una vez cada trienio por la facultad de requerirlo en cada ejercicio fiscal, por lo que el establecimiento del tipo impositivo efectivo promedio pudiese resultar para el legislador y sobre todo para el Servicio de Rentas Internas, órgano encargado de la recaudación del impuesto a la renta y consecuentemente de su anticipo, una medida atenuante instaurada para evitar una devolución significativa de lo recaudado, no obstante este tema se analizará en el siguiente capítulo.

Adicionalmente, el precepto referido establece que el valor cancelado por concepto de anticipo que no fuere acreditado al pago del impuesto, y del cual la autoridad competente no hubiere ordenado su devolución, será considerado como pago definitivo de la obligación sin derecho a crédito tributario. Este es el motivo medular para que innumerables catedráticos consideren la figura del anticipo de impuesto a la renta como un impuesto mínimo.

La exoneración o reducción del anticipo al que se encuentra sujeto este grupo de contribuyentes, podría otorgarse únicamente mediante Decreto del Presidente de la República cuando *“sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles”*. Este beneficio podrá otorgarse de manera excepcional a la totalidad del sector o subsector afectado, es decir que no podrá concederse a determinado contribuyente en forma individual; y deberá mediar la actuación del Ministerio pertinente y del Servicio de Rentas Internas.

CAPITULO TRES: Principio de progresividad y no confiscatoriedad en régimen de anticipo de impuesto a la renta: análisis de su cobro en relación del sujeto obligado.

3.1. Análisis del tratamiento a los diferentes sujetos obligados en consideración del principio de progresividad.

Es conocido por todos que el impuesto progresivo por antonomasia que tiene el régimen tributario ecuatoriano es el impuesto a la renta de personas naturales y, siendo que el cobro de su anticipo responde únicamente al mecanismo para procurar su efectiva recaudación, es indispensable que se determine si la progresividad de su esencia no se encuentra vulnerada en dicho mecanismo.

Al respecto, estimo necesario especificar que la progresividad presente en el impuesto a la renta únicamente alcanza a la obligación a la cual se encuentran sujetos las personas naturales y sucesiones indivisas, quienes deben satisfacer un gravamen cuya tarifa oscila entre el 5 al 35 por ciento sobre la fracción excedente, además del monto fijo que corresponda a cada categoría en calidad de fracción básica. Contrario a lo que ocurre con las sociedades, que observan una única tarifa proporcional de 22% sobre su base imponible, o del 25% en caso de tener partes relacionadas establecidas o residentes en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, con las especificaciones contenidas en la ley aplicable.

Analizar la viabilidad de la implementación del sistema progresivo en el impuesto a la renta que deben satisfacer las sociedades es objeto de un estudio autónomo e independiente, debido a la complejidad de la temática; sin embargo, desde un criterio muy propio, me atrevo a sostener que esta posibilidad no sólo que resulta viable sino necesaria puesto que, a diferencia de tributos como el impuesto al valor agregado, el impuesto a la renta en nuestro país está diseñado como una obligación directa, que permite reconocer de manera objetiva la situación económica del sujeto gravado (tal como lo hace al tratarse de personas naturales y sucesiones indivisas) por lo cual podría asignársele una carga fiscal más acorde a su dimensión económica real; modelo que incluso podría considerar temas como capital, patrimonio y renta de manera conjunta.

En razón de lo mencionado, es evidente que el escenario a analizar respecto de la posible presencia de la progresividad en el anticipo de impuesto a la renta, se reduce a personas naturales y sucesiones indivisas, y dentro de éstas a los sujetos que deben mantener contabilidad y quienes se encuentran liberados de tal obligación; análisis que se realiza, exclusivamente, en virtud del diseño que establece la normativa vigente sobre el gravamen principal que es el impuesto a la renta, y que no recoge, ni menos aún, amedrenta la visión personal expuesta en el párrafo precedente acerca de instaurar este sistema de cuantificación para la determinación de la obligación dirigida a sociedades.

3.1.1. Determinación de resultados y consecuencias.

En el primer capítulo de la presente investigación se abordó a la progresividad, tanto como principio orientador del régimen tributario interno, así como sistema de cuantificación de tributos. De la misma manera, en el segundo capítulo se determinó la naturaleza jurídica del anticipo de impuesto a la renta como un mecanismo para la recaudación efectiva del tributo, y se identificó la forma de determinación a que deben acogerse los distintos sujetos obligados, por tanto, es oportuno revisar los resultados y consecuencias que arroja la información descrita.

Siendo que las personas naturales y sucesiones indivisas son los únicos sujetos que se benefician del sistema de cuantificación progresivo para la determinación del impuesto a la renta, corresponde analizar si este principio no se encuentra vulnerado en la estructura de su anticipo, para lo cual estimo pertinente dividir a los sujetos mencionados entre quienes mantienen y quienes se encuentran liberados de la obligación de llevar un registro contable, en virtud de la distinción que realiza la norma para señalar la forma de cálculo del anticipo.

Como se observó en el capítulo anterior, las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, deben determinar en su declaración de impuesto a la renta del año anterior, en calidad de anticipo con cargo al ejercicio fiscal corriente, una suma equivalente al 50% del impuesto determinado en el periodo fiscal que concluyó menos las retenciones en la fuente que les hayan sido practicadas en el mismo, tal como se contemplaba en el texto legal antes de la

reforma de octubre de 2016, que fue detallada en el desarrollo de este tema. Por tanto, se puede concluir, sin mayor complejidad, que la estructura del anticipo no respeta la esencia del gravamen principal puesto que considera una tarifa proporcional y no progresiva. Ahora bien, luego de realizar este señalamiento surge una pregunta fundamental, ¿Cuál es la consecuencia de la fijación proporcional del anticipo mientras el diseño del gravamen principal (dirigido a personas naturales) contempla el sistema de progresividad? Esta interrogante ha sido planteada a manera de reclamación por varias personas y entidades que han presentado acciones de inconstitucionalidad de esta figura de recaudación adelantada de tributo. La situación no se simplifica debido a los pronunciamientos que ha realizado la Corte Constitucional sobre este tema, ya que lejos de analizar los argumentos planteados por los accionantes, ofrece justificaciones ambiguas respecto de lo que debe entenderse por estos dos términos, como la citada a continuación:

“El principio de progresividad, constitutivo también del régimen tributario, guarda estrecha relación con el principio de proporcionalidad y capacidad contributiva, estableciendo que la carga impositiva debe ser progresiva en relación con la riqueza de las personas. La proporcionalidad en cambio significa que la imposición debe ser justa mirando toda manifestación de riqueza de los sujetos pasivos de la imposición. Es decir, mientras el uno realiza una gradación de la tarifa impositiva, el otro en cambio, asimila la base imponible con la cuantía del tributo. Sea el uno o el otro principio, ambos establecen los límites necesarios para que la actividad tributaria no caiga en la llamada confiscación”. (RESOLUCIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL SENTENCIA No. 006-13-SIN-CC, 2013).

Si bien considero congruente la descripción del principio de progresividad, lo que la Corte menciona sobre proporcionalidad parecería aplicarse en mejor medida al concepto de capacidad contributiva en cuanto a la observancia de las condiciones económicas del sujeto pasivo al momento de establecerse la obligación fiscal. Sin embargo, identificar a la proporcionalidad con una imposición justa permite

vislumbrar la profundidad del análisis realizado por los jueces que suscriben dicha resolución, sobre todo si se destaca su aseveración de que ambos principios, sin efectuar ningún tipo de distinción de carácter técnico, fortalecen el sistema y evitan prácticas confiscatorias. Desde esta óptica, no se comprende la disposición contenida en el artículo 300 de la Constitución de la República vigente, acerca de priorizar los impuestos progresivos y directos.

De cualquier modo, del planteamiento originado en valiosas fuentes tanto jurisprudenciales como doctrinarias, se colige que la aplicación de un sistema proporcional en la configuración de una carga impositiva genera distanciamiento respecto del objetivo propuesto dentro del régimen tributario interno de nuestro país, el cual se refleja en una mejor redistribución de la riqueza.

En efecto, la anotación realizada es aplicable a la proporcionalidad contenida en un tributo específico; sin embargo, como se ha declarado en reiteradas ocasiones, el anticipo de impuesto a la renta, por lo menos si se respeta la esencia que inspiró su implantación en nuestro ordenamiento jurídico, no constituye un tributo autónomo sino que responde a un mecanismo auxiliar de la obligación principal, por tanto podría no existir fundamentación suficiente para asegurar que la estructura del anticipo a que se encuentran sujetas las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad vulnere la naturaleza progresiva del impuesto a la renta dirigido a estos mismos contribuyentes.

En orden de resolver la problemática constante en el escenario trazado y responder la interrogante formulada, estimo conveniente rediseñar, a efectos de este estudio, la manera del cálculo del anticipo de impuesto a la renta para estos dos tipos de sujetos obligados. Si se conoce que una de las categorías de la tabla que contiene las tarifas aplicables a la base imponible para la determinación del impuesto a la renta del año 2016 es como sigue:

Año 2016 - en dólares			
Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto fracción básica	Impuesto fracción excedente
14.240	17.800	153	10%

Entonces, en el supuesto en que una persona natural no obligada a llevar contabilidad, tenga como base imponible de impuesto a la renta la cantidad de USD 15.000, tendrá que cancelar USD 153 por la fracción básica; más el 10% del monto que exceda a la fracción básica, en el presente caso corresponde a la suma de USD 76, con lo cual se obtiene un resultado final de USD 229. Ahora bien, si la persona generó dicho monto por concepto de impuesto a la renta de 2016, para calcular su anticipo con cargo al periodo fiscal 2017 deberá calcular el 50% de USD 229, menos las retenciones que le hubieren sido practicadas en el ejercicio anterior, que a efectos del presente ejemplo será de USD 50, con lo cual la obligación es de USD 64,50. De modo que, si se llegare a configurar el impuesto a la renta en 2017 por la misma cantidad que en 2016, es decir por los USD 229, y efectivamente se hubiere retenido el monto indicado, se encontraría satisfecha la mitad de la obligación, teniendo que efectuarse un último pago de USD 114, 50 una vez que se cierre ese periodo. Si se analiza la situación del contribuyente (salvo de que se trate de una persona eminentemente previsiva, cautelosa y con el hábito de realizar proyecciones respecto a la rentabilidad de su actividad), se tiene que la incidencia económica y afectación generada por el cumplimiento de la obligación sería mayor si a la finalización del periodo se debe satisfacer la totalidad de la deuda fiscal. Los datos obtenidos contemplaron la fórmula contenida en la legislación vigente.

Por otro lado, analizaré lo que podría ocurrir en caso de aplicarse el sistema progresivo al anticipo, además de hacerlo sobre el impuesto a la renta, para lo cual utilizaré el mismo ejemplo, con una única modificación consistente en que la tarifa proporcional del anticipo no corresponderá al 50%, sino que éste será calculado en base a una tarifa progresiva que oscila entre el 5 y 50%. Entonces, en el hipotético de que a la última categoría de la tabla emitida para la determinación de impuesto

a la renta de 2016, cuya tarifa progresiva sobre el excedente sea de 35%, deba aplicársele una tarifa progresiva de anticipo con cargo al 2017 de 50% menos las retenciones que le hayan sido practicadas en el ejercicio fiscal anterior; y que por su parte, a la tercera categoría de la misma tabla, cuya tarifa progresiva sobre el excedente sea de 10%, deba aplicársele una tarifa también progresiva de anticipo con cargo al 2017 de 25% menos las retenciones que le hayan sido practicadas en el ejercicio fiscal anterior. Manteniendo los datos planteados para el ejemplo anterior, que señalan que el impuesto causado para 2016 es de USD 229, tenemos que el anticipo en este caso es de USD 7,25. Si el valor retenido en 2017 fue de efectivamente USD 50 y el anticipo cancelado (que en virtud del sistema progresivo fue de 25% menos las retenciones del periodo anterior) fue de USD 7,25, la persona únicamente abonó la suma de USD 57,25 de un total de USD 229, lo que quiere decir que aún faltan por entregar USD 171,75. De manera que el contribuyente deberá cancelar el 75% de la obligación en un solo momento.

Una posible crítica a la reflexión planteada podría reflejarse en la idea de que se obtendría el mismo efecto, en caso en que el sujeto obligado obtenga en el ejercicio corriente una renta mayor que la considerada para el cálculo de su anticipo, es decir la generada en el ejercicio fiscal anterior; o a su vez, que las retenciones que le fueron practicadas hayan disminuido grandemente en relación del periodo anterior, puesto que evidentemente el valor cancelado en calidad de anticipo no alcanzará para satisfacer la mitad de la obligación (como ocurrió en el ejemplo propuesto) sino que el contribuyente deberá satisfacer un porcentaje mayor a la finalización del ejercicio impositivo. No obstante, es importante recordar que estos serían factores exógenos al sistema adoptado para el diseño del anticipo de impuesto a la renta, de manera que dicho efecto sería atribuible a condiciones externas generadas, probablemente, por el crecimiento de la actividad económica, en el caso de mayor obtención de renta, o por una posible baja en ventas, en el caso de menor valor retenido.

Por tanto, a criterio personal, por tratarse de un mecanismo auxiliar de recaudación y no de un tributo definitivo (por lo menos en un sentido estrictamente doctrinario),

la estructura del anticipo de impuesto a la renta al que se encuentran sujetas las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, no vulnera la esencia progresiva del impuesto principal que deben satisfacer estos contribuyentes. Tan es así, que inclusive se encuentran ampliamente habilitados para solicitar reducciones, exoneraciones y devoluciones, respecto del anticipo de impuesto a la renta, contrario a lo que ocurre con otros sujetos obligados, quienes para hacerlo se encuentran ante numerosas restricciones.

Es importante mencionar que el diseño de anticipo de impuesto a la renta descrito, debe ser aplicado no sólo por personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, sino también por ciertas sociedades conforme se indicó en el capítulo anterior. Es decir, que para este tipo de contribuyentes, el diseño del anticipo de impuesto a la renta no vulnera la esencia de su principal, no sólo por las consideraciones indicadas con las que justifico la necesidad de una expresión proporcional única para su cálculo, sino porque el propio impuesto no contempla un sistema progresivo, de modo que el sistema de cuantificación observado para el gravamen principal es el mismo sistema que se observa en el mecanismo auxiliar. Partiendo de la premisa de que la tarifa es uno de los conceptos para identificar la existencia de progresividad en un determinado tributo (probablemente el de más trascendencia), y de que además de éste, la progresividad puede verse reflejada en normas tendientes a efectivizar un pago mayor por parte de quienes mayor ingresos tengan, me atrevo a sostener, que si bien no se aplica un sistema de cuantificación progresiva ni en el cálculo del anticipo ni en el cálculo de impuesto a la renta, *las sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de las microempresas y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual*, observan un sistema más acorde al ideal de justicia tributaria, puesto que se benefician de un tratamiento diferenciado respecto del que se le da a las demás sociedades, situación que se configura luego de analizadas las condiciones fácticas de la sociedad, y del alcance y magnitud de su economía.

Por su parte, pese a que el gravamen principal a que se encuentran sujetas las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad considere una forma de cuantificación de tipo progresivo, el diseño del anticipo al que se encuentran obligadas observa cuatro rubros correspondientes a patrimonio, costos y gastos deducibles a efectos de impuesto a la renta, activo, e ingresos gravables a efectos de impuesto a la renta. Al tratarse de una investigación enfocada en el ámbito jurídico, no corresponde analizar la naturaleza técnica de las cuentas mencionadas, es decir, cuál es su alcance y aplicación en la ciencia contable. Sin embargo, es preciso destacar que la fórmula asigna una tarifa específica para cada rubro, sin ningún tipo de distinción en cuanto a la situación económica de uno y otro contribuyente, lo cual evidencia una forma de cálculo proporcional y en ningún supuesto progresiva. Entonces surge una nueva interrogante: si bien las personas naturales y sucesiones indivisas contemplan un sistema progresivo para la determinación de su impuesto a la renta, ¿por qué se realizan distinciones en cuanto al cálculo de su anticipo? La respuesta es clara y se encuentra transparentada en la obligación de llevar o no contabilidad. Dicha obligación permite discriminar a ciertos contribuyentes por el alcance de su actividad económica, como se estudió en el capítulo precedente. Ahora bien, resulta importante que se revise si tal discriminación, realizada no por el gravamen principal sino por su mecanismo de cobro auxiliar, es legítima. Entre los principios analizados al inicio de esta investigación se encuentra el de generalidad, cuya función es evitar que se otorguen privilegios injustificados a ciertos contribuyentes con determinada capacidad de cumplimiento tributario, como ocurre con el caso del anticipo dirigido para los sujetos que no tienen la obligación de llevar contabilidad, a quienes se está favoreciendo al considerar la renta global y retenciones del año anterior como la base para su cálculo; a diferencia de lo que ocurre con los sujetos obligados a mantener registro contable, que no se hallan asistidos de un método prolijo, sino que deben observar ciertas cuentas que dieron lugar para que se determine la renta del periodo pasado, es decir que en su fórmula de cálculo se inobservan innumerables factores que también sirvieron para establecer esta renta como son pasivos, gastos no deducibles, entre otros. La postura presentada por los defensores del anticipo de

impuesto a la renta que grava a personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, y sociedades, se fundamentan en el alto índice de elusión y evasión fiscal que existía en el país, posición que a criterio personal, no valida el otorgamiento de un tratamiento diferenciado, sobre todo si se considera que los mecanismos de control de las Administraciones Tributarias en los últimos años han mejorado de manera evidente. Pero más que eso, porque el mismo fundamento exhibido por los simpatizantes del anticipo tiene una connotación de castigo o previsión agresiva, al insinuar que se determinará de dicha forma con el fin de evitar estos fenómenos nocivos para la tributación, lo cual sugiere que la totalidad de los miembros de este grupo de sujetos obligados realizan esta clase de prácticas.

Del mismo modo, las sociedades que no cumplen las condiciones de microempresas y demás estipulaciones que dictamina la norma, deben aplicar la fórmula establecida para personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a mantener un registro contable. El problema se agrava porque, las sociedades no sólo que no observan el principio de progresividad en el régimen de anticipo sino que tampoco lo hacen en el impuesto principal, y como se mencionó, un anticipo de tipo proporcional no resulta, per se, perjudicial para el contribuyente o para el Estado, puesto que se trata únicamente de un mecanismo auxiliar de recaudación de un tributo principal que en definitiva debería ser progresivo.

3.2. Análisis del tratamiento a los diferentes sujetos obligados en consideración del Principio de No Confiscatoriedad.

Es conocido por todos, que el tema planteado ha sido ampliamente debatido sobre todo desde la reforma impuesta por la Ley de Equidad Tributaria en diciembre de 2007. Desde entonces se han realizado esfuerzos, así como también, cometido retrocesos, en el ámbito del Derecho Tributario. Han existido manifestaciones a favor y en contra de la nueva fórmula de cálculo de anticipo que deben observar ciertos sujetos.

Se debe empezar recalcando que la norma de anticipo no realiza ningún tipo de diferenciación en el tratamiento de personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, y las sociedades (entendidas en términos generales,

es decir, no aquellas que cumplan condiciones de microempresas), de manera que el argumento propuesto por quienes defienden que la tarifa de impuesto a la renta para sociedades debe ser proporcional, por ser éstas ficciones tendientes a favorecer intereses de carácter personal, no alcanza para la figura del anticipo.

En ese sentido, la LORTI instituye beneficios para las inversiones nuevas que sean establecidas por los sujetos mencionados, como la exoneración del pago del anticipo durante los primeros cinco años de su operación efectiva. La normativa no se pronuncia sobre el otorgamiento de un beneficio semejante para personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a mantener contabilidad, probablemente porque se entiende que dichos sujetos ya se encuentran favorecidos de un régimen de anticipo sustentado en elementos de convicción mayormente consolidados.

Similar al ejemplo propuesto, existen varios preceptos que determinan las situaciones de ventaja y desventaja que atraviesan los distintos sujetos debido a las consideraciones contenidas en nuestra legislación. La problemática se agrava cuando estas circunstancias vulneran el principio de no confiscatoriedad, que pese a no estar contemplado de manera expresa en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, es uno de los principios orientadores en materia de incentivos económicos y productivos. Por tanto, corresponde analizar los aspectos que benefician y vulneran los objetivos perseguidos por el sistema tributario.

3.2.1. Determinación de resultados y consecuencias.

Estimo conveniente que se recalque que antes de la reforma de la LORTI de 29 de diciembre de 2007, todos los sujetos obligados al pago del impuesto a la renta, debían satisfacer en calidad de anticipo la cantidad equivalente al 50% del impuesto a la renta de periodo anterior menos las retenciones que le hubieren sido efectuadas en el mismo, modelo que aún en la actualidad se mantiene vigente para ciertos sujetos.

Una vez instaurada la reforma descrita en el párrafo que antecede, se divide en dos grupos a los sujetos obligados al pago de anticipo y se señalan dos opciones a ser

consideradas por las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades de la siguiente manera:

“b.1.- Un valor equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo o,

b.2.- Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.*
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta,*
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y*
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.”* (LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD

TRIBUTARIA DEL ECUADOR, LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR, 2007)

Con una importante particularidad transparentada en la intención del legislador de que el contribuyente escoja y, consecuentemente, satisfaga la cantidad que resulte mayor. Si se observa la norma en forma aislada, no se comprende cual es fundamento para la creación de una norma que priorice la observancia de parte de la situación contable de un determinado contribuyente, más allá de su capacidad real o potencial de contribución, que puede vislumbrarse de una manera más óptima en la renta del periodo inmediato anterior. Incluso se habilitaba al sujeto obligado a que, en caso de no generar renta o si la renta generada hubiese resultado ser menor que el denominado *anticipo mínimo* más las retenciones, presentara reclamo de pago indebido o solicitud de devolución de pago en exceso, según corresponda; o a mantener la cantidad cancelada como crédito tributario durante los cinco años siguientes. Luego de lo cual, si no se utilizaba dicho crédito tributario dentro del plazo indicado, entonces sí se convertiría en un pago definitivo. Es decir que el texto de la legislación, en un primer momento, mantenía la nobleza de autorizar a la

Administración Tributaria la restitución de los valores cancelados que no hayan sido acreditados al pago del impuesto que efectivamente se causó.

Mediante Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009 se modifica el artículo 41 de LORTI y se elimina la posibilidad de devolución de los valores cancelados en calidad de anticipo de impuesto a la renta para las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y sociedades, dejando a salvo el derecho que tienen de hacerlo los demás sujetos. La norma específicamente hacía mención sobre la libertad que tenían las *personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual* de solicitar la restitución sobre el *total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado*, es decir incluido el anticipo y las retenciones; por otro lado, se advertía que las *personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades* únicamente podían peticionar que se les restituyan los valores que les hubiesen sido retenidos y que no hayan sido acreditados al pago de la obligación principal, es decir que se excluía la cantidad entregada como anticipo.

Este discrimen se encuentra vigente en la actualidad, con la única modificación de que la libertad para solicitar la devolución de la totalidad de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado se amplió para las sociedades que cumplan las condiciones de microempresas. Esta situación fue uno de los antecedentes del trato agresivo que, aún en la actualidad, brinda la legislación a determinados sujetos.

Como se comprobó en el desarrollo del presente estudio, existen ciertos tipos de contribuyentes a los cuales se les permite, pese a sonar irrisorio, contribuir en la medida de sus posibilidades y respetando las limitaciones y consideraciones propias del Derecho Tributario, es decir que específicamente en el presente caso, se grava legítimamente la renta obtenida por el sujeto en contemplación de su capacidad de contribución y del diseño del tributo principal. Por el contrario, las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, además de no tener acceso a solicitar la devolución de la totalidad del

valor que no fuere acreditado al pago del impuesto a la renta, ya sea porque no se lo causó o porque se superó la cantidad del tributo, también se encuentran constreñidos a cumplir una obligación que desnaturaliza la figura del impuesto a la renta, me refiero al conocido *impuesto mínimo*.

Ya se abordó en el capítulo que antecede, la fórmula de cálculo del anticipo que deben observar estos sujetos, de manera que se evidenció que el contribuyente al momento de cancelar la obligación principal del impuesto a la renta, en lugar de considerar la forma de determinación autónoma que la ley asigna para gravar la utilidad, debe además considerar el anticipo calculado que arrojaron los cuatro rubros estudiados, luego de lo cual deberá satisfacer la obligación que contenga el valor más elevado. Esta particularidad representa la posibilidad de que un sujeto, cuya actividad comercial no haya generado renta, se encuentre igualmente forzado a entregar al Estado un valor en calidad de pago del impuesto, es decir que pese a no configurarse legítimamente el hecho generador (renta), de todos modos se establece la imposición, con lo cual se perjudica el concepto de capacidad de contribución. Es fácil determinar en este caso que la deformación de la figura del anticipo de impuesto a la renta sirve como instrumento para la vulneración del principio de no confiscación.

Este no es el único ejemplo de afectación a la dogmática tributaria en nuestro país, la diferenciación del tratamiento a los sujetos obligados al pago del anticipo se hace presente, como era de esperarse, en temas de devoluciones, reducciones y exoneraciones conforme se manifestó anteriormente.

Como es propio de cualquier actividad comercial, la rentabilidad que generen no es constante sino que fluctúa en virtud de una gran variedad de factores, dependiendo, incluso, del sector de que se trate. Por tanto es lógico pensar que, debido a consideraciones internas de carácter contable, un sujeto pueda prever las posibles afectaciones que sufrirá la actividad económica a que se dedique, y consecuentemente, requiera tomar medidas de financiamiento que le permitan evitar una falta de liquidez. En observancia de lo expuesto, el legislador ha

implementado en la norma tributaria del anticipo de impuesto a la renta, las siguientes figuras:

- a) Reducción
- b) Exoneración
- c) Devolución

La primera se refiere a la posibilidad de que la Administración Tributaria, en este caso, el Servicio de Rentas Internas, luego de revisar la situación económica del contribuyente a través de todos los mecanismos de control procedentes, disminuya el valor dinerario de la obligación ya calculada. Esta posibilidad es exclusiva de las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de microempresas y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos; es decir que las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, aun cuando presenten una baja considerable en su actividad, se encuentran inhabilitadas para solicitar (de modo general) la reducción del valor calculado en concepto de anticipo.

La segunda figura, más drástica que la primera, se refiere a la posibilidad de que se deje de cancelar el anticipo ya calculado en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal anterior, de la misma manera, debido a circunstancias de afectación en su capacidad de cumplimiento. La solicitud de exoneración, en sentido amplio, se encuentra habilitada para los mismos sujetos para los que se habilitada la figura anterior.

Ambas figuras pueden ser concedidas sin mayor complicación para los sujetos mencionados, sin embargo, existe una salvedad en cuanto a la reducción y exoneración a personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, consistente en la restricción del otorgamiento únicamente mediante decreto del Presidente de la República, para lo cual deberá contar con el informe de Director General del Servicio de Rentas Internas y siempre que anteceda la petición del Ministerio del ramo. Es evidente que debido a la

complejidad del procedimiento a seguir, los beneficios detallados se concederán de manera excepcional, con lo cual se podría llegar a desconocer las situaciones fácticas de los sujetos obligados, y consecuentemente, vulnerar el principio de no confiscatoriedad.

La tercera figura hace referencia a la prerrogativa de la Administración Tributaria de reembolsar al sujeto obligado el valor que haya cancelado en calidad de anticipo de impuesto a la renta en los plazos establecidos para el efecto. Para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, ésta resulta a ser la única alternativa relativamente viable ya que puede ser gestionada de manera directa con el Servicio de Rentas Internas a través de una solicitud formal, con una limitación adicional:

“cuando se haya visto afectada significativamente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo y siempre que este supere el impuesto causado, en la parte que exceda el tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general definido por la Administración Tributaria mediante resolución de carácter general, en la que se podrá también fijar un tipo impositivo efectivo promedio por segmentos” (LORTI, Registro Oficial Suplemento 463, 2004)

Al respecto es necesario mencionar que antes de la reforma a la LORTI de 12 de octubre de 2016, los sujetos obligados se encontraban habilitados para accionar este beneficio una vez cada trienio, es decir que aun si su actividad económica generaba pérdidas en lugar de utilidad, el contribuyente debía satisfacer el anticipo calculado, en virtud de las consideración de los cuatro rubros conocidos. Si bien la modificación a la normativa resulta fructuosa en el sentido de que se reemplazó la posibilidad de requerir esta figura cada trienio por la posibilidad de requerirla en cada ejercicio económico, también se instaura una medida que podría resultar atentatoria ya que se habla de un tipo impositivo efectivo promedio, concepto que ni siquiera llega a ser definido en la misma legislación sino que queda relegado a una resolución de carácter general.

Por si fuera poco, las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades no sólo que se veían perjudicadas por el procedimiento que deben seguir para obtener la reducción o exoneración otorgada mediante Decreto Ejecutivo, sino que además la posibilidad de acceder a la devolución también resultaba restrictiva puesto que si bien era el único caso en que podían requerir directamente al Servicio de Rentas Internas, sólo podía ser concedida cuando la actividad económica del contribuyente se veía afectada por caso fortuito o fuerza mayor, hechos que debían ser aceptados por dicha institución.

Previo a la reforma de 9 de enero de 2017, el Reglamento a la LORTI establecía que para efectos de la citada disposición se contemplará lo dispuesto en el Código Civil, cuyo artículo 30, a su vez, atribuye indistintamente estos conceptos a: *“el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”* (CÓDIGO CIVIL, 2005). Es decir que pudo darse el evento de que la Administración Tributaria, aun evidenciando que de hecho existió una afectación material de la actividad económica del sujeto, consideró que ésta no fue atribuible a temas de caso fortuito o fuerza mayor y que por tanto debía negarse la devolución solicitada.

De cualquier modo, a criterio personal, el régimen de anticipo en nuestro país, como se encuentra estructurado para ciertos sujetos, no respeta el principio de no confiscatoriedad, no únicamente por el denominado impuesto mínimo que deben satisfacer aun cuando la actividad económica que desarrollen no hubiese obtenido renta, sino por la limitación del acceso a las figuras analizadas. El hecho de exigir a un determinado tipo de contribuyente a satisfacer una obligación, a pesar de que no presente la posibilidad de cumplimiento, con la consolación de que posteriormente podrá solicitar la devolución de lo efectivamente pagado, o debido a la reforma citada ni siquiera de lo efectivamente pagado sino de la parte que exceda el tipo impositivo efectivo promedio, no corresponde a una medida de oxigenación y menos aún de solución del problema, puesto que con ello lo único que se logra es el aminoramiento de liquidez a la actividad comercial que desempeñe.

Especialmente si se toma en cuenta que dicho contribuyente, de tener habilitado (es decir sin mayor restricción) el acceso a la solicitud de reducción o exoneración, probablemente optaría por estas dos figuras antes que por la devolución.

Por otro lado, existen varias posturas que defienden que la figura de anticipo de impuesto a la renta que deben satisfacer las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, no vulnera temas de inversión y productividad puesto que para su cálculo se excluyen montos por *“generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica”* (LORTI, Registro Oficial Suplemento 463, 2004) de los rubros correspondientes. Sin embargo, considero que no sería necesaria la contemplación de esta medida, propiamente, dentro del régimen de anticipo sino se estaría afectando al sujeto con un tratamiento diferenciado. Es decir que, si se omitiría el denominado impuesto mínimo y en un último momento se reconocería que el contribuyente mantiene un saldo a su favor, ya sea porque no se causó el impuesto o por que el impuesto efectivamente causado fue menor al valor entregado en calidad de anticipo y retenciones, no resultaría pertinente la implementación del supuesto beneficio en el régimen de anticipo (que como se anotó doctrinariamente es un mero mecanismo de recaudación de la obligación futura) sino dentro del mismo impuesto, caso en el cual se convierte en un verdadero incentivo (que dicho sea de paso, se encuentra contemplado en el Código de la Producción).

En este mismo sentido, resulta paradójico el pronunciamiento del Secretario Nacional Jurídico de la Presidencia de la República, Alexis Mera Giler, quien es referido en la Sentencia No. 006-13-SIN-CC emitida por la Corte Constitucional el 25 de abril de 2013, pues en su contestación a la demanda dentro del Caso No. 0036-10-IN indica que el anticipo de impuesto a la renta no es un tributo sino que se trata de un *“adelanto de recursos con cargo al Impuesto a la Renta”*; mientras que en su contestación a la demanda dentro de los Casos No. 0038-10-IN y 0039-10-IN, advierte que sí se convierte en impuesto mínimo únicamente *“en el caso de sociedades y de personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar*

contabilidad, no se causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado” (RESOLUCIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL SENTENCIA No. 006-13-SIN-CC, 2013). De esta manera no sólo quedaría en evidencia la vulneración del principio de generalidad en materia tributaria, sino que expresamente se resquebraja el de no confiscatoriedad porque se impone un gravamen a un sujeto que materialmente no se encuentra en condiciones de satisfacerlo.

Considero conveniente recalcar que los valiosos argumentos citados son el antecedente para que varias acciones de inconstitucionalidad de las normas atinentes al anticipo de impuesto a la renta hayan sido desechadas. La profundidad del análisis de la Corte se ve reflejado en el siguiente texto: *“Así, el anticipo de impuesto a la renta que trata la norma supra, de ninguna manera se constituye en un impuesto, ya que su naturaleza más bien corresponde al de una obligación. (...) En razón de que ello, **tiene la misma naturaleza y características del Impuesto a la Renta -en adelante IR-, sin embargo, la variación radica en las fechas establecidas para la recaudación** ya que según el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el anticipo del IR, se debe pagar en dos cuotas de 50% que serán satisfechas en los meses de julio y septiembre”* (énfasis añadido). Mientras no se comprenda el alcance de estas dos figuras de naturaleza diversa no será posible la contemplación de los principios en el diseño de la normativa tributaria.

Consciente del argumento utilizado para la implementación de estas medidas, y principalmente, del tratamiento diferenciado que otorga la norma a los diferentes tipos de contribuyentes, me permito sostener que la contemplación de la no confiscatoriedad resulta básica para la consecución de la justicia tributaria; bajo el pretexto de zanjar problemas como la elusión o evasión fiscal no se puede desconocer el principio indicado, sobre todo cuando el mejoramiento de los mecanismos de control que asisten a las Administraciones Tributarias ha sido evidente.

Conclusiones

1. Los tributos son recursos públicos derivados, pues el Estado los obtiene a través de la economía de sus ciudadanos y habitantes, quienes reciben una contraprestación directa (en el caso de tasas y contribuciones especiales), o un beneficio indirecto (al tratarse de impuestos).
2. El rol y necesidad de la existencia de los tributos dentro de un Estado, ameritan la configuración de un sistema articulado que los regule, principalmente por constituir una limitación al derecho de propiedad, a fin de evitar arbitrariedades y abusos por parte de las autoridades.

El principal componente del Sistema Impositivo (nada consolidado en la realidad ecuatoriana) lo instituyen, sin lugar a duda, los principios constitucionales del Derecho Tributario, que en nuestro país han ido modificándose desde 1945 hasta la actualidad.

El artículo 300 de la Constitución de la República, indica cuales son los principios vigentes en la materia, que si bien fueron detallados en el desarrollo del primer capítulo, correspóndeme resaltar la cordura del constituyente de rescatar la progresividad y el desacierto en que incurrió al no mencionar expresamente el principio de no confiscatoriedad, en este texto específico, lo cual asintió la creación de figuras como el, relativamente nuevo, método de determinación del anticipo de impuesto a la renta para ciertos sujetos.

3. El ingreso del Estado ecuatoriano en concepto de tributos, ha incrementado sustancialmente en los últimos años, representando cerca del cincuenta por ciento del ingreso total reportado. Dicha realidad resulta contraproducente si para la obtención de estos recursos se inobservan los Principios del Derecho Tributario, analizados en la presente disertación, como en efecto ocurre con el anticipo de impuesto a la renta.
4. El principio de progresividad tiene mayor tendencia a la justicia social que el principio de proporcionalidad que promovía la Carta Magna de 1998, precisamente porque el primero guarda estrecha relación con el concepto de capacidad contributiva, es decir que existe una contemplación inseparable

de dos componentes ciertos: la riqueza gravable, considerada conjuntamente con las condiciones económicas y sociales que presenta el sujeto obligado. Consecuentemente, si bien el sistema de cuantificación inspirado en el principio de proporcionalidad podría llegar a ser más atractivo en cuanto a niveles de recaudación y facilidad de implementación se refiere (como en efecto ocurre en el caso ecuatoriano); el sistema de cuantificación inspirado en el principio de progresividad se aproxima de mejor manera al objetivo mismo de la Tributación, que es la redistribución de la riqueza.

Sin embargo, tampoco es correcto sostener que la recaudación decrece, sin más, en virtud de la aplicación del sistema progresivo pues las estadísticas del Servicio de Rentas Internas muestran que sólo comparando el ejercicio fiscal 2010 y el ejercicio fiscal 2015 la recaudación del impuesto a la renta de personas naturales, incrementó en más de cien millones de dólares; lo propio ocurrió con la recaudación del impuesto a la renta por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, pues para 2015 la cifra estuvo a punto de triplicar lo percibido en 2014 por el mismo concepto. Realidades que son atribuidas al fortalecimiento del control por parte de la Administración Tributaria.

5. La confiscatoriedad en materia tributaria comporta una imposición excesiva, tan peligrosa que podría llegar a vulnerar el derecho a la propiedad, además de dar paso a posibles efectos conexos como el desincentivo en la generación del hecho gravoso e incluso el incentivo de medidas evasivas. El principio de no confiscatoriedad, pese a no estar reconocido expresamente en el artículo 300 de la Constitución de la República, representa una de las garantías más elementales para limitar el accionar del Estado, de manera que no existe motivo alguno para que la sola alegación de vulneración de este principio, como argumento dentro de las demandas de inconstitucionalidad de la figura del anticipo de impuesto a la renta, resulte intrascendente.
6. Los instrumentos doctrinarios y jurisprudenciales citados en la presente investigación coinciden en la definición de renta como la utilidad o ganancia,

que puede ser atribuida al producto de una actividad o al ingreso neto que refleje un incremento patrimonial.

Si partimos de la premisa cierta de que, en teoría, el anticipo de impuesto a la renta es un mecanismo de recaudación adelantada de un tributo y no el tributo en sí, me permito concluir que su existencia no comporta una figura nociva a la institucionalidad de la imposición, debido a que el primero es dependiente de la configuración efectiva del segundo, de tal manera que en caso de no llegar a generarse el gravamen principal (renta, utilidad o ganancia), lo recaudado en concepto de obligación accesoria debe ser restituído al contribuyente, ya sea en calidad de crédito tributario que pueda ser utilizado para satisfacer obligaciones futuras, o directamente a través de devolución.

Resulta irrefutable sostener que el anticipo de impuesto a la renta, vislumbrado desde su conceptualización más pura, es un mecanismo de cobro adelantado, como lo es por ejemplo, la figura de retenciones en la fuente de impuesto a la renta, ya que en ambos casos el tributo no llega a generarse sino hasta su comprobación al cierre del periodo fiscal. Es decir que la obligación formal de declaración e incluso la obligación material de pago, si bien se generan previo a la finalización del ejercicio económico, constituyen imposiciones de tipo condicional puesto que no representarán erogación permanente de recursos mientras no se constate la existencia de una riqueza gravable.

Esta figura no fue desnaturalizada sino hasta la reforma de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del año 2009, mediante la cual se establecen limitaciones respecto a su devolución lo que desencadenó en el conocido "*impuesto mínimo*", argumento principal para asegurar que el anticipo de impuesto a la renta para ciertos sujetos obligados resulta confiscatorio.

7. Más allá de las consideraciones superfluas sobre la necesidad de adoptar medidas que posibiliten la eliminación de prácticas de evasión y elusión fiscal, no existe ningún tipo de pronunciamiento ni documentación que contenga estudios técnicos tendientes a explicar el razonamiento del

legislador para otorgar un trato diferenciado a los sujetos obligados al pago y declaración del anticipo de impuesto a la renta.

La implementación de una fórmula dirigida a *“Personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de microempresas, y empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos”* disímil a la que deben contemplar las *“Personas naturales, sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades”*, podría incluso sustentarse en la dimensión económica que estas representan, sin embargo esta diferenciación no debería, bajo ningún motivo, alejarse del objetivo de la figura jurídica, ampliamente desarrollada por la doctrina, de anticipo de impuesto a la renta, como ocurre en el caso ecuatoriano.

8. La importancia de las regulaciones en materia tributaria demanda extrema cautela en cuanto a la redacción de su normativa, contrario a lo que aconteció en el país en octubre de 2016 al suprimir la forma de determinación de anticipo de impuesto a la renta que deben observar los sujetos indicados en el literal a) del numeral 2 del artículo 41 de la LORTI, y que fuere remediado mediante disposición reformativa en diciembre del mismo año.

Adicionalmente, si bien considero un progreso la sustitución de la posibilidad que tenían los sujetos indicados en el literal b) del numeral 2 del artículo 41 de la LORTI respecto a solicitar la devolución del anticipo de impuesto a la renta una vez cada trienio, por la facultad de requerirlo en cada ejercicio fiscal luego de observadas las estipulaciones consagradas en el ordenamiento jurídico; el condicionamiento que impone el precepto legal sobre la procedencia de la devolución siempre que supere el impuesto causado y únicamente en *“la parte que exceda el tipo impositivo efectivo promedio”* representa un retroceso, puesto que se está inobservando la obligación legalmente generada que es el impuesto a la renta efectivamente causado.

9. Al tratarse de un simple mecanismo de recaudación anticipada de tributo y no del tributo en sí, la falta de contemplación de progresividad en cuanto a la

forma de cálculo del anticipo de impuesto a la renta, no implica una vulneración de los principios del Régimen Tributario ni una afectación al ideal de redistribución de riqueza.

10. La incorporación del denominado “*impuesto mínimo*” transgrede el principio de no confiscatoriedad debido a que no se grava la sustancia económica real sino ciertos rubros que si bien son parte de los elementos considerados para la determinación de la base imponible del tributo, no constituyen la renta misma.

Recomendaciones

1. Considero indispensable que tanto la Función Legislativa, encargada del diseño y perfeccionamiento de la norma tributaria, como la Función Ejecutiva, en la persona del Presidente de la República, a quien la Constitución faculta presentar proyectos de ley en la materia, presten atención a los Principios del Derecho Tributario.

Se recomienda que las autoridades estatales recuerden el postulado indiscutible a través del cual se entiende que el principio de progresividad tiene como límite el principio de no confiscatoriedad.

2. A pesar de que en reiteradas ocasiones he utilizado los términos “Sistema Tributario” o “Régimen Tributario” dentro del presente trabajo, debo decir que la expresión obedece al concepto doctrinario con el que se intentó identificar el cúmulo impositivo vigente en el país. Por tanto, otra de las recomendaciones que surgen luego de finalizada la investigación es reformular de manera articulada la normativa ecuatoriana referente a Tributos, a fin de que se consolide el tan anhelado Sistema, es decir, que las obligaciones sean creadas de tal manera que no se contradigan y más bien se complementen.
3. Luego de observada la realidad de la evolución normativa tributaria, me resulta difícil dejar de considerar entre las recomendaciones de esta disertación la necesidad de minuciosidad y prolijidad en cuanto a la redacción de legislación y reglamentación nacional. Es fundamental que existan estudios técnicos previos a la promulgación de regulación impositiva, que contengan análisis sobre las implicaciones positivas y negativas que se pudieren generar.

En este sentido, me permito establecer como sugerencia principal de la presente investigación, una nueva modificación a la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo referente a la figura de anticipo de impuesto a la renta, en los siguientes términos:

- i. Que se incorpore en la legislación ecuatoriana el concepto de anticipo de impuesto a la renta señalado en la doctrina y jurisprudencia, es

decir que se reconozca su naturaleza como mecanismo de recaudación adelantada de un tributo, y consecuentemente, se logre la eliminación del conocido impuesto mínimo.

- ii. Eliminación del trato diferenciado de los sujetos obligados a la declaración y pago de anticipo de impuesto a la renta, en cuanto a la observancia de la fórmula de cálculo.
- iii. Eliminación del trato diferenciado de los sujetos obligados a la declaración y pago de anticipo de impuesto a la renta, en cuanto a la procedencia de exoneraciones, reducciones y devoluciones.

Esta propuesta implica la eliminación del hasta ahora indefinido “tipo impositivo efectivo promedio” de los contribuyentes en general o por segmentos.

- iv. El fortalecimiento de mecanismos tendientes a la erradicación de prácticas de evasión y elusión tributaria, que no representen medidas abusivas transparentadas en la afectación de la realidad económica de los contribuyentes.

Bibliografía

Libros.-

1. BRAVO, J. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario* . Septiembre : Jurista Editores E.I.R.L.
2. CABANELLAS, G. (2008). *Diccionario Jurídico Elemental* . Buenos Aires : Heliasta SRL.
3. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
4. CORDOBA PADILLA, M. (2009). *Finanzas Públicas, soporte para el desarrollo del Estado*. Bogotá: Ecoe ediciones.
5. FERREIRO, J. J. (1997). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
6. FOWLER NEWTON, E. (1997). *Contabilidad Financiera. Enfoque moderno*. Buenos Aires : Limusa .
7. GARCÍA, C. (2002). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
8. GIULIANI, C. M. (1976). *Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
9. GUILIANI, C. (1987). *Derecho Financiero* . Buenos Aires: Ediciones Depalma .
10. JARACH, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: ABELEDO PERROT.
11. KLAUS TIPKE. (2001). La Retroactividad en el Derecho Tributario. En A. AMATUCCI, *Tratado de Derecho Tributario* (págs. 340-353). Bogotá: Temis S.A. .
12. MINISTERIO DE FINANZAS Y CRÉDITO PÚBLICO. (1989). *Reforma Estructural del Sistema Tributario ecuatoriano*. Quito: MINISTERIO DE FINANZAS Y CRÉDITO PÚBLICO.
13. PATIÑO, R. (2004). *Sistema Tributario Ecuatoriano* . Loja: Preimprenta UTPL.
14. PEREZ ROYO, F. (1998). *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Madrid: Civitas.
15. QUERALT, LOZANO, POVEDA. (2008). *Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi SA.

16. SAINZ DE BUJANDA. (1992). *Lecciones de Derecho Financiero* . Madrid : Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones.
17. SPILLER y GOSMAN. (1988). *Contabilidad Financiera* . México DF: Programas Educativos SA.
18. TROYA, J. (1984). *Estudios de Derecho Tributario* . Quito: Corporación Editora Nacional .
19. VALDÉS COSTA, R. (2014). *Curso de Derecho Tributario* . Buenos Aires : Euros Editores SRL.
20. VALLEJO, S. (septiembre de 2009). Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador . *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario No. 11*, pág. 6.
21. ZABALA, J. (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica CONOSUR.

Documentos y publicaciones disponibles en internet.-

1. ALGUACIL, P. (2001). Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo . *Impuestos* , 17.
2. BANCO MUNDIAL. (2 de octubre de 2016). *Para poner fin a la pobreza extrema hacia 2030 es fundamental abordar el problema de la desigualdad*. Obtenido de Para poner fin a la pobreza extrema hacia 2030 es fundamental abordar el problema de la desigualdad:
<http://www.bancomundial.org/es/news/press-release/2016/10/02/tackling-inequality-vital-to-end-extreme-poverty-by-2030>
3. CÓDIGO CIVIL. (24 de junio de 2005). *CÓDIGO CIVIL*. Obtenido de Registro Oficial Suplemento 46:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=CIVIL-CODIGO_CIVIL
4. CÓDIGO TRIBUTARIO. (14 de junio de 2005). *LEXIS*. Obtenido de LEXIS:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-CODIGO_TRIBUTARIO&query=codigo%20tributario#I_DXDataRow265
5. CONSTITUCIÓN DE ECUADOR. (25 de mayo de 1967). *Constitución de Ecuador 1967*. Obtenido de Constitución de Ecuador 1967:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=CONSTITUCION_POLITICA_DEL_ANO_1967&query=constitucion%201967#I_DXDataRow97

6. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. (20 de octubre de 2008). *CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR*. Obtenido de Registro Oficial 449:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=PUBLICO-CONSTITUCION_DE_LA_REPUBLICA_DEL_ECUADOR#I_DXDataRow324
7. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE ECUADOR. (6 de marzo de 1945). *Constitución 1945*. Obtenido de Constitución 1945:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=CONSTITUCION_POLITICA_DEL_ANO_1945&query=constitucion%201945#I_DXDataRow140
8. CORTE CONSTITUCIONAL, S. N.-1.-S.-C. (25 de abril de 2013). *Sentencia No. 006-13-SIN-CC*,. Obtenido de Sentencia No. 006-13-SIN-CC,:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=RESCORTE-ACCION_DE_INCONSTITUCIONALIDAD_DE_LEY_ORGANICA_REGIMEN_TRIBUTARIO_65620130812
9. ESTATUTO TRIBUTARIO COLOMBIA. (1989). *ESTATUTO TRIBUTARIO* . Obtenido de DECRETO 624 :
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/FullDocumentVisualizer/LexlnteramericanaFullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=224>
10. GRUPO BANCO MUNDIAL. (1 de Junio de 2015). *DOING BUSINESS Midiendo Regulaciones para Hacer Negocios*. Obtenido de DOING BUSINESS Midiendo Regulaciones para Hacer Negocios:
<http://espanol.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes#close>
11. LEY DE IMPUESTO A LA RENTA PERÚ. (8 de diciembre de 2004). *Superintendencia Nacional de Administración Tributaria de Perú* . Obtenido de DECRETO SUPREMO N.º 179-2004-EF :
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html#>
12. LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. (22 de diciembre de 1989). *LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO*. Obtenido de LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRHISTOR-01_LEY_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_DE_DIC_89_A_MAY_90

13. LEY ORGANICA INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA VARIOS SECTORES PRODUCTIVOS. (12 de octubre de 2016). *LEY ORGANICA INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA VARIOS SECTORES PRODUCTIVOS*. Obtenido de Registro Oficial Suplemento 860 de 12-oct.-2016:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-LEY_ORGANICA_INCENTIVOS_TRIBUTARIOS_PARA_VARIOS_SECTORES_PRODUCTIVOS
14. LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR. (29 de Diciembre de 2007). *LEXIS*. Obtenido de LEXIS:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-LEY_REFORMATORIA_PARA_LA_EQUIDAD_TRIBUTARIA_DEL_ECUADOR&query=ley%20reformatoria%20para%20la%20equidad%20tributaria#I_DXDataRow55
15. LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR. (29 de diciembre de 2007). *LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR*. Obtenido de Registro Oficial Suplemento 242:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-LEY_REFORMATORIA_PARA_LA_EQUIDAD_TRIBUTARIA_DEL_ECUADOR&query=ley%20reformatoria%20equidad#I_DXDataRow96
16. LORTI. (17 de noviembre de 2004). *LORTI*. Obtenido de LORTI:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-LEY_ORGANICA_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_LORTI
17. LORTI. (17 de noviembre de 2004). *LORTI*, . Obtenido de Registro Oficial Suplemento 463:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-LEY_ORGANICA_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_LORTI
18. MAGILL y MEYER. (marzo de 2005). *Microempresas y Microfinanzas en Ecuador* . Obtenido de RESULTADOS DEL ESTUDIO DE LINEA DE BASE DE 2004:
<http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/381/File/MICROEMPRESAS%20Y%20MICROFINANZAS%20EN%20EL%20ECUADOR.pdf>
19. MINISTERIO DE FINANZAS. (2015). *PROFORMA DEL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO 2015*. Obtenido de PROFORMA DEL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO 2015:

<http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2014/11/Proforma-del-PGE-2015.pdf>

20. REGLAMENTO PARA APLICACION LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. (8 de junio de 2010). *REGLAMENTO PARA APLICACION LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO*,. Obtenido de Registro Oficial Suplemento 209, 08-jun.-2010:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-REGLAMENTO_PARA_APLICACION_LEY_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_LORTI&query=lorti#I_DXDataRow164
21. RESOLUCIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL SENTENCIA No. 006-13-SIN-CC. (12 de agosto de 2013). *RESOLUCIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL SENTENCIA No. 006-13-SIN-CC*,. Obtenido de Registro Oficial Suplemento 56:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=RESCORTE-ACCION_DE_INCONSTITUCIONALIDAD_DE_LEY_ORGANICA_REGIMEN_TRIBUTARIO_65620130812
22. SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. (13 de mayo de 2004). *Resolución No. 86-2002*. Obtenido de Resolución No. 86-2002:
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/ImageVisualizer/ImageVisualizer.aspx?id=7514E474F12D9812B5D69A1DBC45B01501E68C96&type=RO&pagenum=21>
23. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. (2012). *Plan Estratégico 2012-2015*. Obtenido de Plan Estratégico 2012-2015:
[http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/3af05371-0cd1-482d-be7a-97c17e62d026/PLAN+ESTRAT%C9GICO+INSTITUCIONAL+2012-2015.+\(2\)%5B1%5D.pdf](http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/3af05371-0cd1-482d-be7a-97c17e62d026/PLAN+ESTRAT%C9GICO+INSTITUCIONAL+2012-2015.+(2)%5B1%5D.pdf)
24. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. (diciembre de 2016). *Servicio de Rentas Internas*. Obtenido de Informe mensual de recaudación:
<http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion>
25. SERVICIO ECUATORIANO DE NORMALIZACION. (5 de septiembre de 2016). *PROCEDIMIENTO CERTIFICACION DE GESTION DE*. Obtenido de PROCEDIMIENTO CERTIFICACION DE GESTION DE:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=MERCANTI-PROCEDIMIENTO_CERTIFICACION_DE_GESTION_DE_MICRO_Y_PEQUEÑAS_EMPRESAS

26. SRI. (2010). *Estadísticas*. Obtenido de Estadísticas:
http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_auth=n44wIUgC&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_
27. SRI. (2014). *Estadísticas*. Obtenido de Estadísticas:
http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_auth=GV55k7YP&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_
28. SRI. (2015). *Estadísticas*. Obtenido de Estadísticas:
http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_auth=n44wIUgC&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_
29. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (17 de febrero de 2005). *AFECTION INMUEBLE. Resolución del Tribunal Constitucional 786, Registro Oficial 526*. Obtenido de AFECTION INMUEBLE. Resolución del Tribunal Constitucional 786, Registro Oficial 526:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=RESOLUTC-AFECTION_INMUEBLE_78652620050217

Pontificia Universidad Católica del Ecuador

Declaración y Autorización

Yo, León Yánez Pamela Alejandra, C.C. 050400290-8, autora del trabajo de graduación intitulado: "ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD EN EL RÉGIMEN DE ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA", previa a la obtención del grado académico de ABOGADA en la Facultad de Jurisprudencia:

1. Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.
2. Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 12 de abril de 2017



Pamela León Yánez

C.C. 050400290-8

 **REPÚBLICA DEL ECUADOR**
DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL,
IDENTIFICACIÓN Y CÉDULACIÓN



CÉDULA DE CIUDADANÍA **050400290-3**

APELLIDOS Y NOMBRES
LEON YANEZ
PAMELA ALEJANDRA

LUGAR DE NACIMIENTO
COTOPAXI
SALCEDO
SAN MIGUEL DE SALCEDO

FECHA DE NACIMIENTO 1982-06-10
NACIONALIDAD ECUATORIANA
SEXO F
ESTADO CIVIL Soltera





INSTRUCCIÓN **BACHILLERATO** **PROFESIÓN/OCCUPACIÓN** **ESTUDIANTE** **E333313222**

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE
LEON JORGE VICENTE

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE
YANEZ ROSA ANGELICA

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
QUITO
2011-04-14

FECHA DE EXPIRACIÓN
2021-04-14

 



 **CERTIFICADO DE VOTACIÓN**
ELECCIONES GENERALES 2017
2 DE ABRIL 2017 

024 **024 - 023** **0504002908**
JUNTA No. NÚMERO CÉDULA

LEON YANEZ PAMELA ALEJANDRA
APELLIDOS Y NOMBRES

COTOPAXI **CIRCUNSCRIPCIÓN:**
PROVINCIA
SALCEDO **ZONA: 1**
CANTÓN
SAN MIGUEL DE SALCEDO
PARROQUIA



